

TARTU ÜLIKOOL

Majandusteaduskond

Liis Timpka

**KULUDE JUHTIMISE KAASAEGSED PRAKTIKAD
ETTEVÕTTE AS PRICEWATERHOUSECOOPERS
NÄITEL**

Bakalaureusetöö

Juhendaja: dotsent Kertu Lääts

Tartu 2016

Soovitan suunata kaitsmisele
dotsent Kertu Lääts

Kaitsmisele lubatud ""..... 2016. a

Olen koostanud töö iseseisvalt. Kõik töö koostamisel kasutatud teiste autorite tööd, põhimõttelised seisukohad, kirjandusallikatest ja mujalt pärinevad andmed on viidatud.

.....
Liis Timpka

SISUKORD

Sissejuhatus	4
1. Kulude juhtimise teoreetiline käsitus.....	7
1.1. Kulude juhtimise funktsioon ettevõtetes	7
1.2. Kuluarvestuse eripära teenust pakkuvate ettevõtete kulude juhtimises	15
1.3. Kulude juhtimise kaasaegne käsitus ettevõtetes.....	19
2. Kulude juhtimise praktika ja arengusuunad AS-is PricewaterhouseCoopers.....	24
2.1. AS-i PricewaterhouseCoopers tutvustus ja juhtimistruktuur	24
2.2. AS-i PricewaterhouseCoopers kulude struktuuri ja kulude juhtimise rakendamise analüüs	27
2.3. AS-i PricewaterhouseCoopers kulude juhtimise süsteemi roll ettevõttes ning järelused	36
Kokkuvõte	40
Viidatud allikad.....	43
Lisad.....	48
Lisa 1. AS-i PricewaterhouseCoopers raamatupidaja Marit Heinsooga läbiviidud intervjuu küsimused.	48
Lisa 2. AS-i PricewaterhouseCoopers finantsjuhi Heleri Tinnoga läbiviidud intervjuu küsimused.....	48
Lisa 3. AS-i PricewaterhouseCoopers bilanss aastatel 2011-2015	49
Lisa 4. AS-i PricewaterhouseCoopers kasumiaruanne aastatel 2011-2015	50
Summary	51

SISSEJUHATUS

Tänapäeva majanduskeskkond on väga muutlik, mida iseloomustab info- ja tootmistehnoloogia väga kiire areng; ettevõtete globaliseerumine; mitmete äritegevust pärssivate piirangute leevenemine; suurenenud rõhuasetus ettevõtete üleüldise juhtimise kvaliteedi tõstmisele, klientidele lisaväärtuse pakkumisele ning samuti eetilistele ja keskkonnasäästlikele äritavadele. Majanduskeskkonna muutused mõjutavad nii kasumile suunatud äriettevõtteid kui ka avalike teenuste pakkujaid. Muutused on tingitud konkurentsi tihenemisest ja seega vajadusest eristuda konkurentidest, et saavutada eesmärgipäraseid majandustulemusi. Üheks eesmärgideni jõudmise vahendiks on kulude juhtimise rakendamine, mis aitab välja selgitada organisatsiooni tulemuslikkust mõjutavad tegurid.

Kulude juhtimise eesmärgiks on toetada ettevõtte efektiivseks ja kasumlikuks tegutsemiseks vajalike otsuste vastuvõtmist. Otsuste langetamisel on väga tähtis kaaluda erinevaid tegevusvõimalusi ning teha põhjendatud valikuid. Kulude juhtimine toetab ettevõtte tegevuse planeerimist, allüksuste vahelist tegevuste koordineerimist, tulemuste hindamist ja kontrolli. Kulude juhtimise käsitus hõlmab kulude mõõtmist ja arvestamist, kulude planeerimist ja eelarvestamist, kulude analüüsi.

Paremate majandustulemuste ja konkurentsieelise saavutamist toetab äritegevusega kaasnevate kulude juhtimine. Informatsiooni olemasolu kulude tekke, struktuuri kohta ning seostest ettevõtte tegevustega võimaldab neid efektiivselt planeerida. Ettevõtete üheks edukuse aluseks on võime kohaneda prognoosimatute muutustega, mistõttu on oluline mõista kulude käitumist ning osata ettevõttesiseselt kulude kaudu riske optimeerida.

Käesoleva bakalaureusetöö eesmärgiks on selgitada välja kulude juhtimise rakendamise eripära ettevõttes AS PricewaterhouseCoopers. Autor uurib kulude juhtimise eripära projektipõhise teenuse pakkumise ärispetsiifikast lähtudes ja olulisust ettevõtte

juhtimisel; mis aspektidele pööratakse enam tähelepanu, et täita seatud eesmärgid kõige efektiivsemal viisil. Töö eesmärgi saavutamiseks on püstitud järgmised uurimisülesanded:

- selgitada kulude juhtimise teoreetilist olemust ja erinevaid valdkondi,
- selgitada kuluarvestuse rakendamist teenust pakkuvate ettevõtete kulude juhtimises,
- selgitada kulude juhtimise kaasaegset käsitlust ettevõtetes,
- anda ülevaade ettevõttest AS PricewaterhouseCoopers,
- viia läbi AS-i PricewaterhouseCoopers kulude juhtimise süsteemi analüüs,
- teha järeldusi kulude juhtimise rakendamise eripärade kohta AS-is PricewaterhouseCoopers.

Bakalaureusetöö koosneb kahest peatükist. Esimeses, teoreetilises osas annab autor ülevaate mitmetest kulude juhtimise definitsioonidest ning selle erinevatest komponentidest: kulude arvestus, kulude planeerimine ja eelarvestamine, tehtud kulude hindamine ja analüüs. Selgitatakse kuluarvestuse rakendamist teenust pakkuvates ettevõtetes ning lisaks tuuakse välja kulude kaasaegse lähenemise põhimõtted. Töö teoreetilise osa kirjutamiseks kasutatakse nii ingliskeelset kui ka eestikeelset teoreetilist kirjandust ja teadusartikleid, millele on saadud ligipääs erinevate teaduslike andmebaaside kaudu.

Töö teine peatükk põhineb AS-i PricewaterhouseCoopers kulude juhtimise süsteemi uurimisel ja analüüsimisel. Kvalitatiivse uurimuse läbiviimiseks intervjueriti AS-i PricewaterhouseCoopers finantsjuhti Heleri Tinnot ja kuludega tegelevat raamatupidajat Marit Heinsood, et saada informatsiooni ettevõtte kulude juhtimise olemuse, kulude planeerimise ja analüüsi, puuduste ja võimalike arengusuundade kohta. Empiirilise osa koostamisel on kasutatud veel 2011.-2015. aasta majandusaasta aruandeid, mis pärinevad Äripäeva Infopangast, ettevõtte sisekommunikatsiooni andmebaasist kättesaadavaid dokumente ning töö autori enda tehtud tähelepanekuid ettevõttes läbitud praktika jooksul. Seejärel on praktikas teadasaadut võrreldud teoreetilise taustaga ning toodud välja töö autori poolsed järeldused ning tähelepanekud kulude juhtimise rakendamisest ettevõttes.

Autor soovib tänada oma juhendajat Kertu Lääts, kes aitas kaasa käesoleva töö valmimisele. Samuti soovib autor tänada AS-i PricewaterhouseCoopers töötajaid, kes leidsid aega intervjuude jaoks ning andsid sellega panuse kulude juhtimise rakendamise uurimisse.

Märksõnad: kulud, kulude arvestus, kulude juhtimine, juhtumiuuring.

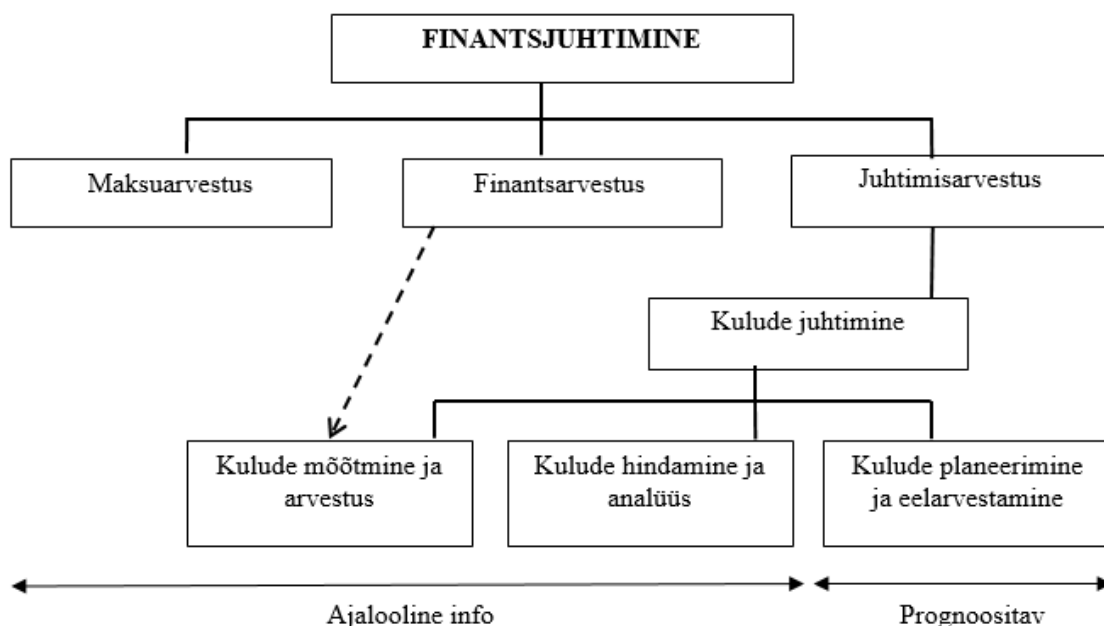
1. KULUDE JUHTIMISE TEOREETILINE KÄSITLUS

1.1. Kulude juhtimise funktsioon ettevõtetes

Infosüsteemide ja informatsiooni kasutamisel on kasvav mõju ettevõtete juhtimisele, hõlmates endas erinevate mudelite ja prognooside koostamist. Raamatupidamisest saadavate andmete eesmärgiks on anda teavet finantsiliste ja strateegiliste juhtimisotsuste jaoks. Saadaval informatsioonil on nii ettevõttesisene funktsioon kui ka väline, mille korral esitatakse teavet kolmandatele osapooltele. (Breue *et al.* 2013: 355) Ettevõttesiseste otsustusprotsesside ja analüüside läbiviimine võib nõuda spetsiifilisi mudeleid ja andmeid, mis mõjutavad tehtavaid otsuseid ja seega peab edukaks äritegevuseks olema juhtide käsutuses täielik ja asjakohane informatsioon. (Eierle, Wolfgang 2013: 167). Enamuse majandusotsuste eesmärgiks on suurendada kasumit ja vähendada kulusid (Zare 2013: 589).

Maailma juhtiv juhtimisarvestuse spetsialistide ühing CIMA (*Chartered Institute of Management Accountants*) (2000: 27) defineerib kulude juhtimist (*cost management*) kui andmete kogumise, analüüsi ja esitamise meetodite ning juhtimisarvestuse põhimõtete rakendamist, et tagada kulude efektiivne planeerimine, jälgimine ning kontroll. Töö autori arvates on definitsioon küll kõikehõlmav, kuid jääb pisut üldiseks ning vajaks täpsustavaid nüansse. Edwards (2014: 4) leiab, et kulude juhtimine ei ole ainult tegevus, mis keskendub kulude vähendamisele, vaid lisandväärtuse loomisele, et suurendada klientide rahulolu ning seeläbi ka müügitulu ja kasumit. Paremate majandustulemuste saavutamine ei tähenda alati kulude vähendamist. Kumar, Kumar (2011: 118) täiendab eelmist definitsiooni juhtkonnale otsuste langetamiseks toetava informatsiooni pakkumisega, et saavutada seatud eesmärgid. Hansen, Mowen, Guan (2006: 5) toovad samuti välja kulude juhtimise seosed ettevõtte tegevusega kaasneva informatsiooni arvestamisega otsustusprotsessides, et jõuda eesmärkideni.

Joonisel 1 on kujutatud finantsjuhtimise üldine jaotus, et piltlikustada kulude juhtimise paiknemist kogu süsteemis. Finantsjuhtimist jagatakse üldiselt finants- ja juhtimisarvestuseks. Juhtimisarvestus vastandub finantsarvestusele, sest pakub infot ettevõttesisestele isikutele ja siseste otsuste vastuvõtmiseks. Juhtimisarvestus tegeleb finantsplaneerimisega, mille tulemusi kasutatakse ettevõtte töö parandamiseks (Mereste 2003: 294). Lisaks on eraldi välja toodud maksuarvestus, mille kaudu saavad ettevõtted maksukulusid juhtida vastavalt konkreetse riigi seadusandlusele, kus tegutsetakse.



Joonis 1. Finantsjuhtimise jaotus

Allikas: (Evaluating and Improving ... 2009: 7), autori koostatud.

Peamised erinevused finantsarvestuse ja kulude juhtimise, mis on üks osa juhtimisarvestusest, vahel on (Drury 2005: 7):

- seadusest tulenevad nõuded – kõigile Eestis tegutsevatele ettevõtjatele on majandusaasta aruande koostamine kohustuslik, seevastu kulude juhtimise rakendamine on valikuline ning sellest saadava informatsiooni kasutamisest saadav tulu peab ületama info hankimise kulud;
- fookus andmetele – finantsjuhtimises keskendutakse kogu ettevõtte tulemustele, aga kulude juhtimises keskendutakse väiksematele osadele (näiteks toodete/teenuste kulu ja kasumlikkuse arvestus) ning majandustulemusi hinnatakse organisatsiooni divisjonide või osakondade lõikes;

- üldtunnustatud raamatupidamistavad – finantsarvestuse aruanded peavad vastama seadusega fikseeritud vormile, et oleks tagatud ettevõttest väljapoole raporteerimisel aruannete ühtsus ja järjepidevus, kuid ettevõttesisese teabe esitamisel piiranguid pole ja lähtuda tuleks juhtkonna vajadustest;
- ajaline mõõde – finantsaruanded kajastavad minevikus toimunud sündmusi, aga nii kulude juhtimist kui ka juhtimisarvestust iseloomustab tulevikku suunatud vaade, mistõttu on adekvaatne prognoositav informatsioon oluline;
- aruandluse sagedus – majandusaasta aruanne väljastatakse kord aastas, aga kulude juhtimise puhul võidakse koostada raporteid igapäevaselt, kord nädalas, igakuiselt.

Joonisel 1 (vt lk 8) on näha, et kuluarvestus on seotud nii finants- kui ka juhtimisarvestusega, sest pakub olulist informatsiooni mõlemale valdkonnale. Kulude juhtimises võib välja tuua järgmisi komponente (Evaluating and Improving ... 2009: 7):

- kulude mõõtmine ja arvestus,
- kulude planeerimine ja eelarvestamine,
- kulude hindamine ja analüüs.

Kuluarvestus on osa finantsjuhtimisest, kus kulude arvestamisel lähtutakse üldtunnustatud raamatupidamistavadest. Piir juhtimis- ja kuluarvestuse vahel on hägustunud ning neid mõisted kasutatakse üha rohkem sünonüümidenä (Karu 2008: 41). Definitsiooni järgi kuluarvestus tuvastab, kogub, mõõdab, liigitab ning edastab teavet, mis on vajalik ettevõtte juhtkonnale tootekulude, klientide ja hankijate ning teiste oluliste teemadega seonduvatele küsimustele lahenduste leidmiseks. Lisaks kuluarvestuse tulemusena saadav teave on oluliseks informatsiooniallikaks planeerimisel, kontrollimisel, lisandväärtuse pakkumise võimaluste otsimisel ja otsustusprotsessides. (Hansen, Mowen 2006: 4)

Kulude arvestamisel jagatakse kulusid erinevatesse kategooriatesse, mis seonduvad ettevõtte tegevusega (tööjõu-, tootmis-, materjali-, turundus-, üldkulud). Kulusid saab veel kõige üldisemalt jagada otse- ja kaudkuludeks. Otsekulusid saab siduda konkreetselt mingi kuluobjektiga, aga kaudkulud on üldised ja neid ei saa üks ühele mingi objektiga

siduda. Mõnikord siiski arvestatakse otsekulusid kaudsetena, kui kulude otsene arvestus ühele tooteühikule pole efektiivne ja mõttekas. (Drury 2005: 28-36)

Kulude käitumise alusel jagatakse kulusid muutuvateks ja püsivateks. Muutuvkulud muutuvad proportsionaalselt kulukäituri muutumisega, kuid püsikulud jäävad konstantseteks tegevusmahust sõltumata. Kulusid võidakse klassifitseerida veel vältimatuteks ning välditavateks kuludeks, millest viimased mõjutavad oluliselt otsuste vastuvõtmist. (Drury 2005: 28-36) Pöördumatute kulude korral pole kulutust võimalik ära hoida või on kulu juba tehtud (Schmalensee 2004: 471). Eelevalt mainitud kulude jaotused on ühed võimalikud baasjaotused, kuid kulusid võidakse veel nende olemusest sõltuvalt väga erinevalt klassifitseerida.

Kuluarvestus ei keskendu ainult kulude klassifitseerimisele ja suurusele, vaid ka neid mõjutavatele teguritele. Tehtavaid kulusid mõjutab äritegevuse tsüklilisus, toodete või teenuste kvaliteet. Seega kulude juhtimine nõuab sügavat arusaamist ettevõtte kulude struktuurist. Praktikas pole kulude jaotus täielikult fikseeritud, vaid sõltub ka ettevõtte lühi- ja pikaajalisest perspektiivist ning juhid peavad suutma kindalaks määrata tegevustega kaasnevaid kulusid ajalisi plaane arvestades. (Hansen, Mowen 2006: 4)

Kuluarvestusest saadavat infot kasutatakse ettevõttesiseselt, kuid esitatakse ka ettevõttest väljapoole. Välisteks huvigruppideks võivad olla riigiasutused, finantsinstitutsioonid ja kreditorid, investorid, kliendid, koostööpartnerid, audiitorid. (Karu 2008: 56-57) Ettevõtte juhtkonnale on kulude arvestamisel genereeritav informatsioon siiski kõige olulisem, mille põhjal langetada otsuseid. Järgnevalt on toodud välja kuluarvestusest tulenevad kasutegurid (Arora 2016: 1.6):

- aitab välja selgitada kasumlike ja kahjumlike tegevusi;
- kontrolli hoidmine kulude üle;
- pakub toetavat informatsiooni otsuste langetamiseks;
- abistab ettevõttesiseste poliitikate formuleerimisel;
- aitab leida võimalusi kulude vähendamiseks;
- aitab kaasa finantsaruannete koostamisele ja korrektsusele;
- aitab ennetada pettusi.

Kuluarvestustest genereeritavad andmed on väga oluline sisend planeerimisprotsessi jaoks. Ettevõttele üksikasjaliku tegevuskava loomist seatud eesmärkide saavutamiseks nimetatakse planeerimiseks. Seega nõuab planeerimine eesmärkide püstitamist ning viiside leidmist nende eesmärkide saavutamiseks ettenähtud aja jooksul. (Hansen, Mowen 2006: 14) Kontrollimehhanismi toimimise põhimõtteks on jälgida tagasiside põhjal plaanide elluviimist ja tulemuste saavutamist. Seega on tagasisidel oluline osa planeerimisprotsessist ja kontrollist. Planeerimisel pannakse paika edasised tegevused, tegevuste tulemusel saadakse tagasisidet ning kontrollfaasis kasutatakse saadud informatsiooni edasiste plaanide koostamisel. Raamatupidamisest regulaarselt saadavad kuluaruanded on esmane allikas asjakohasele tagasisidele. (Horgren *et al.* 2014: 24)

Planeerimine hõlmab endas prognoosimist, projekteerimist ja eelarvestamist, mis mõjutavad ka kulude planeerimist. Prognoosimise käigus püütakse aimata tulevaid sündmusi, mida ettevõtte ei saa kontrollida (hindade, tehnoloogia, nõudluse muutus), kuid millega tuleb arvestada kulude planeerimisel. Projekteerimisel hinnatakse ettevõtte olukorda ja tegutsemist erinevates majandussituatsioonides. (Lääts, Peets 1999: 105–106) Kulude planeerimisel võib lähtuda seatud standarditest, aritmeetilistest valemitest, intuitsioonist või vastupidiselt tugineda varasemale informatsioonile, mis on omandatud isikliku kogemuse kaudu või dokumentide põhjal (Akintye, Fitzgerald 2000: 165). Plaanide koostatakse mitmeid, arvestades nende sisu ja ajalist perioodi. Eristatakse järgmisi plaanide, kus pööratakse tähelepanu ka tehtavatele kuludele (Alver, Reinberg 2002:186; Lääts, Peets 1999: 104):

- strateegilised plaanid – tippjuhtkond püstitab organisatsiooni üldised eesmärgid, kus detailsuse aste on madal ning ajaline periood üle 5 aasta;
- pikaajalised plaanid – keskastmejuhid kavandavad detailsemaid plaanide 1-5 aasta kohta;
- lühiajalised plaanid - kõige detailsemad plaanid kuni ühe aasta kohta.

Eelarvestamise käigus loodavaid eelarveid võidakse defineerida kui plaanide kvantitatiivseid väljundeid. Plaanid on tihtipeale üldisemad ja mitteametlikud, kuid eelarved on kui konkreetse ülesanded ning juht võtab vastutuse planeeritud eesmärkide saavutamise eest. Kulude eelarvestamise protsessi käigus pannakse paika detailselt ettevõtte äritegevuseks vajalikud kulud. Eelarvete konkreetne distsiplineerib ette

mõtlemata võimalikele tekkivatele probleemidele ja ärikeskkonna muutustele. (Horgren *et al.* 2014: 289-291)

Kulude planeerimisel saab kasutada traditsioonilist või nullbaasist lähtuvat planeerimismeetodit. Traditsioonilised meetodid lähtuvad eelnevast perioodist ning tegeletakse eelkõige tulevasel perioodil oodatavate muutustega. Nullbaasist lähtuva meetodi korral vaadatakse iga perioodi planeeritavaid tulemusi eraldiseisvatena ning eelmistes plaanides kinnitatut ei saa uute plaanide juures tehtavate otsuste põhjenduseks tuua. Eelarvestamise protsessi käigus hinnatakse eelnevaid majandustulemusi, tuues välja saavutatud tegelike ja eelarvestatud tulemuste erinevused. Nende erinevuste baasilt on palju efektiivsem teha järeldusi, kui ainult arvestades saavutatud tulemusi, sest vastasel korral ei pruugita avastada ebaefektiivsust ning see kandub tulevastesse perioodidesse. (*Ibid.*: 290)

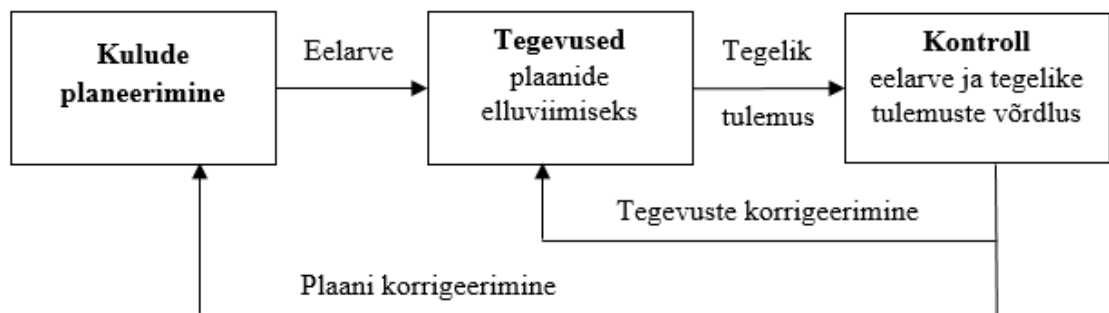
Planeerimine ja eelarvestamine on vajalik abivahendid juhtidele, et kooskõlastada tegevusi ja edastada eesmärgid kogu organisatsioonis. Lühiajalised ja pikaajalised plaanid ning eelarved peavad järgima strateegilisi, et organisatsioonis oleks kindlustatud ühtsete eesmärkide poole püüdlemine. Kommunikatsioon peaks toimuma nii ülalt alla kui ka alt üles, et erinevate tasandite töötajate ja osakondade tegevus oleksid integreeritud. (*Ibid.*: 289-291) Seega on kulude planeerimine ning eelarvestamine väga oluline valdkond kulude juhtimisest.

Planeerimissüsteem on tugevalt seotud kontrolliga. Kulude planeerimine ei ole mõttekas, kui planeeritud ei võrrelda tegelike tulemustega ning ilma väljatöötatud plaanideta on kontrolli teostamine raskendatud. (Lääts, Peets 1999: 118) Kulude üheks kontrollimisviisiks on võrdlus koostatud eelarvega (*budgetary control*). Eelarvestatud kulunumbreid võrreldakse tegelike tehtud kuludega, mille eesmärgiks on välja selgitada, kas plaan vajab muutmist ning leida selleks võimalusi. (Budgets ... 2016) Joonisel 2 on välja toodud kulude planeerimise, eelarvestamise ja kontrolli seosed. Eelarvestamist ja tegelike tulemuste võrdlust eelarvestatutega kasutatakse ettevõtetes laialdaselt, kuid selle meetodi puhul tuuakse välja järgmisi nõrkuseid (Hansen *et al.* 2003: 96):

- eelarvete kokkupanemine on väga ajamahukas, mistõttu väheneb sellest saadav väärtus;

- eelarved ei ühti tihti strateegiliste eesmärkidega;
- eelarved keskenduvad pigem kulude vähendamisele, mitte lisandväärtuse loomisele;
- eelarveid ajakohastatakse harva, üldiselt kord aastas;
- eelarved põhinevad paljuski oletustel.

Ettevõtetes tuleb seega paika panna kulude eelarvestamise optimaalne tase ja eesmärgid, et saada kontrolliprotsessist asjakohast ja eesmärgipärast infot, mis aitaks kaasa tehtud kulude hindamisel ning otsuste vastuvõtmisel.



Joonis 2. Kulude planeerimise ja kontrolli seosed ettevõttes.

Allikas: (Lääts, Peets 1999:119), autori kohandused.

Ettevõtete struktuuride keerukuse tõttu on raske ja ebaefektiivne pakkuda detailset kuluinformatsiooni ettevõtte kui terviku kohta. Seetõttu tuuakse tulemust vastutuskeskuste lõikes välja, milles võivad olla kulu-, tulu-, kasumi- ja investeerimiskeskused. (Drury 2005: 311) Tüüpilisteks kulukeskuseks on finantsosakond ja üldhaldusosakond, kuhu koonduvad kulud ja mille juht vastutab osakonna kulude eest. Tulukeskuseks, võib olla müügiosakond, kuid praktikas on nendele osakondadele eraldatud mingi tulu saamist võimaldav ressurss ning sel juhul on tegemist juba kasumikeskusega. Kasumikeskuste, näiteks müügipiirkondade, toote- või kliendigruppide, juhid vastutavad nii tulude kui ka kulude eest. Tavapäraseks investeerimiskeskuseks on tütarettevõtte või äriprojekt, kus juht vastutab sinna tehtud investeeringute efektiivsuse eest. (Haldma, Karu 1999: 52) Organisatsiooni lõpptulemus kujuneb kõikide tasandite ja üksuste koostoimel.

Tehtud kulude analüüs võrdluses teenitud tuluga aitab välja selgitada, kui tulemuslikult on tööd tehtud. Aitab avastada probleemkohti ja mõista, kas ettevõtte tegevus vastab klientide nõudlusele; kindlustab, et otsuste langetamisel tuginetakse faktidele ehk toob välja ettevõtte protsesside tugevad ja nõrgad küljed ning aitab kaasa ettevõtte kui terviku arengule. (Parker 2000: 63) Tegevustulemuste hindamisel võidakse lähtuda järgmistest aspektidest (Voordt 2015: 776):

- finantsaspektid – kasumlikkus, tulud, müüginahk kasv;
- kliendiaspektid – klientide hoidmine ja rahulolu, turu-uuringud;
- sisemised protsessid – klientide ootustele vastamine või nende ootuste ületamine;
- innovatsioon – organisatsiooniline kasv ja uute väljakutsete leidmine.

Tegevustulemuste hindamise fookus on aja jooksul liikunud kulude mõõtmiselt ja kontrollimiselt pigem väärtuse loomise ja kuludega otseselt mitteseotud tegevuste hindamisele. Traditsiooniline tegevustulemuste hindamine jälgib kuluefektiivsust, on kasumiteenimisele suunatud, lähtutakse lühiajalisest vaatest ning tulemusi võrreldakse standardsete väärtustega. Innovaatiline hindamine seevastu on väärtuspõhine, kliendikeskne, lähtutakse pikaajalistest plaanidest. Seega pööratakse üha enam tähelepanu klientide ja töötajate rahulolule, tiimitööle, mitmekülgsel arengule. (Tonchia 2001: 53) Peamised vead, mida tulemusi hinnates tehakse, on mittefinantsiliste tegurite mõju vähene sidumine finantsnäitajatega, liiga kõrgete eesmärkide seadmine, ebaefektiivsete mõõdikute ning meetodite kasutamine. Tõese informatsiooni saamiseks tuleb leida põhjuslikud seosed strateegiliste eesmärkide ja mõõdetavate tulemuste vahel, viia läbi andmeanalüüs juhtkonnale vajaliku informatsiooni saamiseks ning analüüsida, kas saavutati planeeritud eesmärgid või mitte ning teha järeldused. (Ittner, Larcker 2003: 1)

Kulude juhtimine hõlmab endas tegevusi (kulude mõõtmine ja arvestus, kulude planeerimine ja eelarvestamine, kulude hindamine ja analüüs), mille põhieesmärgiks on toetada ettevõttes eesmärkide seadmist ja nende võimalikult efektiivsest, sest paljude äride ebaõnnestumine on tihtipeale seotud puuduliku planeerimisega. Kulude juhtimine peaks hõlmama kogu ettevõtet tervikuna ning süsteemist genereeritav informatsioon peaks vähendama subjektiivsust strateegiliste otsuste langetamisel. Samuti on

informatsioon abiks erinevate tasemete juhtidele nende vastutusvaldkonda kuuluvate küsimuste lahendamiseks ja ettevõtte tulemuslikkuse parandamiseks.

1.2. Kuluarvestuse eripära teenust pakkuvate ettevõtete kulude juhtimises

Ettevõtte eesmärkide saavutamiseks ning strateegiate teostamiseks tehakse konkreetseid mõõdetud tegevusi, mille tulemusena tekivad kulud. Traditsiooniliselt on käsitletud kulu kui ressursi kasutamist, kuid nüüdisajal ollakse arusaamal, et kulud on tehtud tegevuste tulemus. (Karu 2008: 45) Raamatupidamise seaduse järgi määratletakse ettevõtte tegevuse käigus tekkivaid kulusid kui väljaminekuid aruandeperioodi jooksul, millega kaasneb varade vähenemine või kohustuste suurenemine. (Riigi Teataja 2002) Ressursse tuleb kasutada efektiivselt, et luua väärtust. Kulude juhtimise üheks oluliseks komponendiks on kuluarvestus, mis on seotud toodete, teenuste, projektide, tegevuste, objektide kulude kindlakstegemisega, et pakkuda ettevõtete juhtidele informatsiooni efektiivseks juhtimiseks (Hansen, Mowen 2006: 4). Üheks finants- ja juhtimisarvestuse ühenduslüliks on kuluarvestus, kus jälgitakse kulude kajastamist kui ka kulude analüüsi ning selle rakendusi ettevõttesiseselt (Haldma, Karu 1999: 10).

Kuluarvestuses kasutatavad meetodid, põhimõtted, eeskirjad, juhendid, protseduurid, reeglid ja tegevused moodustavad kuluarvestussüsteemi. (Karu 2008: 80) Kuluarvestuse süsteemi peamised eesmärgid on (*Ibid.*: 80):

- kuluobjektide, tegevuste, kulukohtade ja -liikide kindlakstegemine ning arvestus;
- organisatsioonisiseste ja väljunditeks olevate kuluobjektide kulude arvestus, eelarvestamine ja *controlling*;
- juhtkonna ning teiste struktuuriüksuste juhtide varustamine kuluinfoga;
- kuludega seotud eesmärkide planeerimine ja tulemuslikkuse hindamine.

Erinevates sektorites tegutsevate ettevõtete kuluarvestuse süsteemid on aja jooksul arenenud vastavalt tegevusvaldkonna spetsiifikale ja vajadustele ning isegi sama valdkonna organisatsioonide kuluarvestussüsteemid võivad märgatavalt erineda. (Karu 2008: 62) Majanduse arenedes on teenindussektor muutunud kõige tähtsamaks majandussektoriks ning on kasvamas kõikjal, mitte ainult lääneriikides.

Teenindusettevõtted pakuvad klientidele teenuseid või immateriaalseid tooteid (Costing of Service Sector 2016). Teenindavat sektorit iseloomustavad järgmised aspektid (*Ibid.*: 1-2):

- suur tööjõumahukus – äritegevuse iseloom nõuab palju tööjõudu, tööjõukulud moodustavad märkimisväärse osa kogu tegevuskuludest, otsesed materjalikulud on väga väikesed või puuduvad;
- kulukohta raske määratleda – võrreldes tootmisettevõtetega on kulukoha defineerimine raskem, hotellinduses võivad kulukohtadeks olla vabade või hõivatud voodikohtade arv, haridussüsteemis täiskohaga õppivad tudengid, finantssektoris klienditööle kulutatud tund;
- teenuse omahinna määramine – teenuste puhul pole käega katsutavat füüsilist toodet, otseste tööjõukulude arvestamine ning üldkulude jagamine kulukohtade vahel.

Kuluarvestussüsteemi valimisel tuleks pöörata tähelepanu äri olemusele ja tegevuskeskkonnale, sest asjakohane kuluarvestussüsteem peab suutma muutustega kaasas käia. Samuti tuleb läbi mõelda, millist kuluinformatsiooni on vajalik strateegiliste otsuste langetamiseks ning milliste arvestusmeetoditega seda saavutada. Lisaks kuluarvestussüsteemide loomine. Arendamine ja haldamine toob kaasa kulusid, millega tuleb arvestada. (Karu 2008: 81-82)

Ettevõtete kulude arvestamisel keskendutakse järgmistele omavahel seotud elementidele (*Ibid.*: 72):

- kululiikide arvestus,
- kulukohtade arvestus,
- kulukandjate arvestus.

Kuluarvestussüsteemi esimese komponendi kululiikide juures selgitatakse milliseid kulusid ja kui palju ettevõttes tekib. Kulusid võidakse liigitada lähtuvalt ajaperioodist, olemusest, funktsioonist. Teenuste puhul on peamisteks otsekuludeks otsesed tööjõukulud (sh. maksud), otsesed materjalikulud ja muud otsekulud, mida saab seostada kindlate teenuste pakkumisega. Teenusest olenevalt on otsesed materjalikulud väga väikesed või puuduvad. Peamisteks kaudseteks kuludeks samamoodi tööjõukulud,

materjalikulud ning muud üldkulud, mida ei saa otseselt mingi konkreetse teenusega kokku viia. Olulisemad ettevõtte üldkulud liigitatakse turustus-, üldhaldus, muudeks ärikskuludeks ja finantskuludeks. (Karu 2008: 73, 128-131) Kulude klassifitseerimise eesmärkideks on kulude korrektne kajastamine finantsaruannete tarvis, käitumuslikust aspektist lähtudes kulude jaotamine juhtimisotsuste langetamiseks ning kulude kontroll. (Haldma, Karu 1999:36).

Kulukohtade arvestus seob kululiikide ja kulukandjate arvestuse. Kulukohtade arvestuses tuuakse välja, millistes ettevõtte osades tekivad kulud organisatsiooni struktuurist, protsessidest ja nendevahelistest seostest lähtudes. Kulukandjateks võivad olla teenused, teenuste grupid, pooleliolev teenus, tulemusüksused, müügipiirkonnad, turusegmendid. (Haldma, Karu 1999: 33) Kulukohtasid võib liigitada põhitegevuse, tugiteenuste, abitegevuste ning üldjuhtimise kulukohtadeks. (Karu 2008: 103) Kuluarvestuse süsteemis on kujunenud välja järgmised kulukohtade arvestuse eesmärgid (Haldma, Karu 1999: 83):

- üldkulude tekkimise jälgimine konkreetsetes kulukohtades;
- konkreetsete tegurite mõju kuludele kulukohtade lõikes;
- üldkulude jaotuspõhimõtete kujundamine kulukandjate lõikes;
- kulukoha kuluressursi kasutamise kontroll.

Kuluarvestuse kolmandas etapis, kulukandjate arvestuses selgitatakse, miks ja kui palju tekib ettevõttes kulusid erinevate kuluobjektidega seoses. Kulukandja võib olla iga objekt, mille kulusid soovitakse mõõta. (Karu 2008: 103) Kulukandjate valikul, mõõtmisel ja arvestamisel tuleks silmas pidada esmalt ettevõtte väljunditeks olevaid kulukandjaid. Teenust pakkuva organisatsiooni väljunditeks võivad olla teenused, projektid, informatsioon, millega seoses valitakse tihti täiendavateks kulukandjateks kliendi, kliendigrupi, müügipiirkonna. Teisi kulukandjaid valitakse vastavalt vajadusele strateegiliste eesmärkide väljatöötamiseks, saavutamiseks, kasumlikkuse suurendamiseks, planeerimiseks, kontrolliks, tulemuslikkuse hindamiseks, aruandluse koostamiseks. (*Ibid.*: 92-94) Peamisteks kulukandjate arvestuse ülesanneteks on (Haldma, Karu 1999:107):

- omahinna leidmine alampiiiride paikapanemiseks;
- pooleliolevate toodete ja teenuste maksumuse leidmine;
- tulemusüksuste majandustulemuste leidmine;

- siirdehindade määratlemine;
- ettevõttesisese jooksva tulemusarvestuse kujundamine.

Kuluarvestussüsteeme saab liigitada lähtuvalt kulude mõõtmise meetoditest, kulude kogumise meetoditest, üldkulude jaotamise meetoditest või kulude liigitusest ja jaotamise ulatusest kuluobjektidele. (Karu 2008: 85-88) Käesolevas töös keskendutakse teenust pakkuvas ettevõttes kasutatavatele kuluarvestussüsteemidele. Teenuste puhul peamiseks kulude kogumisest lähtuv kuluarvestussüsteem on töökuluarvestuse süsteem (Costing of Service Sector 2016).

Töökuluarvestussüsteem (*job-order costing*) on kuluarvestussüsteem, kus kuluobjektiks on töö ning kulusid arvestatakse sellele kindale tööle. Kuluobjektideks ehk töödeks võivad olla tellimused, lepingud, partiid, projektid, üksikteenused. Iga kuluobjekti vaadatakse kui üht väljundit ja otseseid tööjõu- ning üldkulusid arvestatakse sellele tööle. (Horgren *et al.* 2014: 595) Töökuluarvestus on sobilik, kui iga ühik on kindlalt eristatav teistest ning iga ühik on suhteliselt suure väärtusega. Lisaks enamasti on iga töö erinevate kuludega ja töö otsekulusid saab siduda konkreetsete töödega. Kulude juhtimises on töökuluarvestus väga oluline meetod kasumlike väljundite leidmiseks. Töökuluarvestusest saadakse infot ka klientide tulevaste perioodide kasumlikkuse hindamiseks. (Karu 2008: 213-214) Töökuluarvestust võidakse liigitada alljärgnevalt (*Ibid.*: 215-216):

- tellimuse kuluarvestus – tööna käsitletakse tellimust ning tuleb leida tellimuse täitmiseks tehtud kulud, üksiktoodete ja –teenuste kuluarvestusel lähtutakse nendest samuti nagu tellimustest;
- lepingu kuluarvestus – enamasti kasutatakse töödel, mis on seotud kindla objekti, kliendi või kohaga ning mis on pikaajalise kestvusega ja tehakse eritingimustel, sel juhul on kaudkulude osatähtsus väiksem;
- partii kuluarvestus – kasutatakse juhul kui samasuguste artiklite arv on suur ning neid toodetakse partiina, partii kulude jagamisel toodetud ühikute arvuga saadakse keskmine ühiku kulu;
- projekti kuluarvestus – teatud ajaperioodil ainulaadse tulemuse saavutamiseks tehtavate tööde ja tegevuste kogumile tehtud kulude arvestus, projekte

iseloomustab spetsiifiline eesmärk, ainulaadsus kliendile, uudsus ja riskid, määratud lõpptähtaeg.

Töökulude arvestust iseloomustab veel töökuluandmike kasutamine, kus kajastatakse konkreetsele tööle kulutatud töötunnid ja kulud. Töökuluandmik luuakse kui tööga alustatakse, töö protsessis lisatakse kulud ning töö lõppedes leitakse kulude kogusumma. Tänapäeval kasutatakse üldjuhul töökuluandmike haldamiseks erinevat arvutitarkvara. (Horgren *et al.* 2014: 595)

Käesolevas alapeatükis anti ülevaade kuluarvestussüsteemide omavahel seotud komponentidest: kulukandjate arvestus, kulukohtade arvestus, kululiikide arvestus. Kuluarvestussüsteeme liigitatakse lähtuvalt kulude mõõtmisest, kogumisest, liigitamisest ja jaotusest kuluobjektidele. Teenust pakkuvates ettevõtetes on otsesel tööjõukulul suur osakaal kogukuludest ja seega on nendes ettevõtetes kõige enam kasutusel töökuluarvestussüsteem, kus üksteisest selgelt eristatavatele töödele arvestatakse otseseid tööjõu- ning üldkulusid.

1.3. Kulude juhtimise kaasaegne käsitus ettevõtetes

Kaasaegses juhtimises keskendutakse üha rohkem strateegilistele eesmärkidele. Muutlik majanduskeskkond, tihenev konkurents, kiire tehnoloogia areng sunnib ettevõtteid enda sisemist toimimist muutma, et arenguga sammu pidada ja edu saavutada. Ettevõtete edu selgitatakse eesmärkide realiseerimise ja majandustegevuse tulemuslikkuse, konkurentsivõime, huvigruppide arvamuse ja ootuste täitmise kaudu (Siimon 2006: 1). Strateegilise kulude juhtimise eesmärgiks on kulude kohta saadava informatsiooni töötlemine ja kasutamine, et luua konkurentsieelis (Cuganesan 2006: 312). Kaasaegne kulude juhtimine seostab järgmisi valdkondi (Karu 2008: 41):

- väärtustel põhineva juhtimise ja lisandväärtuse loomise,
- kvaliteedi juhtimise,
- organisatsiooni väärtusahela,
- tegevuspõhise kuluarvestuse,
- tegevuspõhise eelarvestamise,
- tegevuspõhise juhtimise.

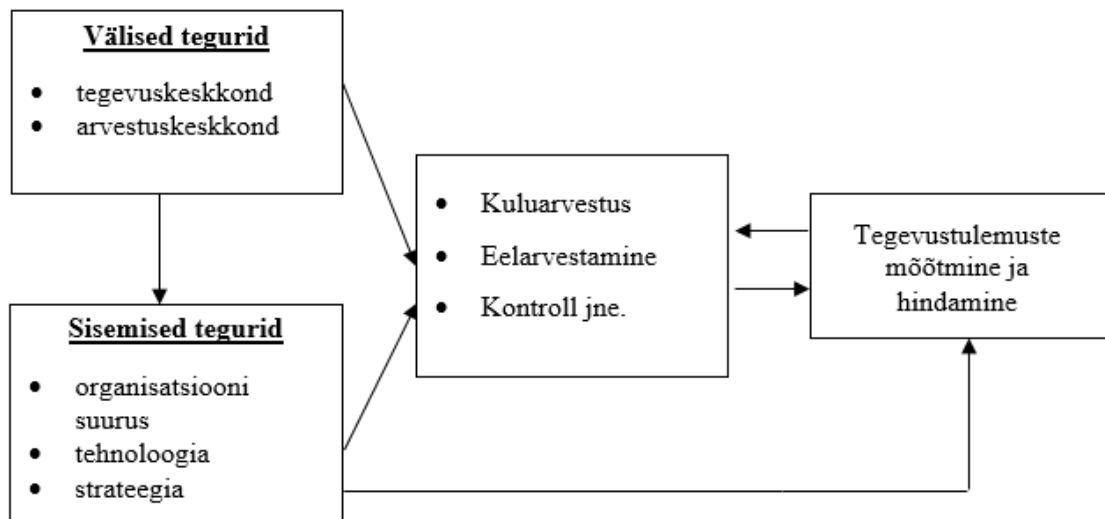
Tegevuspõhist (*activity-based costing*) meetodit peetakse kulude juhtimises tänapäevaseks lähenemiseks, mida vastandatakse traditsiooniliste meetoditega (*traditional costing*). Tegevuspõhist kuluarvestust defineeritakse meetodina, kus arvestatakse kulusid üksikute objektide lõikes, lähtudes kulude seostest vastavate tegevustega. (Lin *et al.* 2001: 703) Traditsioonilisi kuluarvestuse süsteeme seostatakse tihti tähelepanuga finantsarvestusele ning toote/ teenuse hinna määramisel otseste materjalikulude, tööjõukulude ja üldkulude arvestamisega (Hughes, Paulson Gjerde 2001: 23). Tegevuspõhise meetodi mõistmine annab rohkem teadmisi ettevõtte äriprotsesside ja baaskulutuste kohta, mis hindab üld- ja tegevuskulusid, seostades neid kulusid klientide, teenuste, toodete, tellimuste lõikes. Selline viis aitab juhtidel eristada kasumlikke ja mittetulusaid tooteid või teenuseid. Tegevuspõhine meetod täiustab traditsioonilist kuluarvestust kõikide tööde ja tegevuste kulude tuvastamisega, mis lähevad toote valmistamise, teenuse pakkumise või protsesside läbiviimiseks. Individuaalsete kulude arvestamine aitab selgemalt näha kogukulude üldpilti ning tegevuspõhise meetodi rakendamine aitab eristada kulusid ka erinevate kliendisegmentide lõikes. (Stapleton 2004: 585)

Tegevuspõhine kuluarvestus on keerukam kui traditsioonilised meetodid, kuid lisapingutus võib anda otsustava kaaluga informatsiooni ettevõtte ellujäämiseks (Helberg *et al.* 1994: 8). Tegevuspõhine arvestus ei ole lihtsalt meetod, vaid osa juhtimisprotsessist. Pelgalt ajalooliste numbrite põhjal ei ole võimalik leida võimalusi mitmekülgseks arenguks ja tuua välja peamisi tegureid, mis mõjutavad ettevõtte tulemuslikkust. (Clarke, Bellis-Jones 1996: 47) Lähitulevikus suureneb üha enam sellise olulise teabe tähtsus, kuna maailmamajandus muutub jätkuvalt konkurentsivõimelisemaks (Lin *et al.* 2001: 712).

Traditsioonilise meetodi puhul jaotatakse kulud otse- ja kaudkuludeks, mis arvestatakse kuluobjektidele. Traditsioonilise kuluarvestuse eeliseks on lihtsus ning selle abil saab kujundada kulupõhiseid teenuste hindu. Traditsiooniline kuluarvestus on sobiv, kui otsesed kulud moodustavad suure osa kogukuludest ja kaudkulud on suhtelised väikesed ning ei pakuta sisult väga eritüübilisi teenuseid. (Horgren *et al.* 2014: 152-153) Traditsiooniline kuluarvestus annab teavet palkade ja amortisatsiooni kohta osakondade lõikes. (Gunasekaran *et al.* 2005: 525)

Kiirelt arenenud infotehnoloogia-, transpordi- ja kommunikatsioonivõimalused on soodustanud ettevõtete rahvusvahelistumist. Varem ei olnud kohalikele ettevõtetele välismaal asuvad sarnased ettevõtted konkurentideks, aga nüüd peavad nii väikesed kui suured firmad arvestama globaalse konkurentsiga. Väga konkurentsitihe keskkond on suurendanud nõudlust täpse kuluinformatsiooni järele, mis mõjutab otsuseid seoses kulude vähendamise, tulemuslikkuse parandamise, kasumlikkuse hindamisega. Lisaks on majanduses oluliselt kasvanud teenuseid pakkuvate ettevõtete osakaal ning töötleva tööstuse osakaal järjest väheneb, mistõttu muutuvad vajadused ja nõuded kulude juhtimise süsteemidele. (Hansen *et al* 2009: 7-10)

Sõltuvusteooria (*contingency approach*) kohaselt ei eksisteeri universaalset süsteemi, mis oleks iga ettevõttes kulude juhtimisel ja juhtimisarvestuses rakendatav. Selle teooria järgi sõltub asjakohase süsteemi loomine spetsiifilistest teguritest, mis tulenevad ettevõtte tegutsemiskeskkonnast. Efektiivsuse määrab ära võime kohaneda ettevõtte siseste ja väliste tegurite muutustega. Nendeks teguriteks on keskkond, organisatsiooni suurus, rakendatav tehnoloogia ja strateegia. (Haldma, Lääts 2002: 11) Joonisel 3 on välja toodud kulude juhtimise komponentide ja seda mõjutavate tegurite seosed sõltuvusteooriast lähtudes.



Joonis 3. Sõltuvusteoorial põhinevate mõjutegurite seos kulude juhtimisega ettevõtetes
Allikas: (Haldma, Lääts 2002: 13)

Väliste teguritena vaadatakse tegevus- ja arvestuskeskkonda, mille puhul rõhutatakse keskkonna määramatust ja vaenulikkust. Väga muutlikust keskkonnast tingituna on

piisvalt keerukal ja efektiivsel arvestussüsteemil väga oluline mõju kulude juhtimisele. Sisemiste teguriteks peetakse organisatsiooni suurust, tehnoloogiat ja strateegiat. Üha suurenev ettevõtete struktuur ja haare suurendab ka informatsiooni mahtu, mistõttu süsteemseks ning edukaks toimimiseks tuleb paika panna reeglid, rollid, hierarhia ning detsentraliseeritus otsuste langetamisel. Tehnoloogilised tegurid hõlmavad endas tootmisprotsesse, selle rutiinsust ja mitmekesisust. (Haldma, Lääts 2002: 12)

Välised tegurid mõjutavad nii kuluarvestust, eelarvestamist ja kontrolli kui ka sisemisi tegureid. Näiteks tihe konkurents võib mõjutada ettevõtte valitavat strateegiat, struktuuri, kulude juhtimise süsteemi eripärasid. Tegevustulemuste hindamine sõltub ettevõttesisestest teguritest ning kuluarvestuse, planeerimise, kontrolli efektiivsusest. Omakorda mõjutab tulemuste hindamise protsessist saadav tagasiside mõjutab omakorda eelnevalt nimetatud kulude juhtimise komponente ja rakendatavaid meetodeid. (*Ibid.*: 12-13)

Kulude juhtimise süsteemide arenemisel ja täiustumisel muutuvad ka nõuded selle ala spetsialistidele. Raamatupidajatel on oluline osa täita kulude juhtimise puhul nii traditsioonilise raamatupidamise ja aina enam ettevõttesisese analüütikuks või konsultandiks olemise kaudu. (Mistry *et al.* 2014: 113) Ajalooliselt on raamatupidajate tegevusvaldkondadeks peetud finantsaruandlust, auditeerimist ja maksude arvestamist (*Ibid.*: 114). Spetsialistide ülesandeks oli peamiselt panustada planeerimisprotsessi ning kontrollida organisatsiooni tegevusprotsesse. Kaasaegse nägemuse järgi on kulude juhtimisega tegelevatel spetsialistidel suurem tähtsus ettevõtete otsustusprotsessides. Erinevates uuringutes väljatoodud kuludega seonduva valdkonna spetsialisti kui äripartneri rolli puhul rõhutatakse strateegilist, tulevikku suunatud ning koostööl põhinevat lähenemist. (*Ibid.*: 114)

Juhtiva juhtimisarvestuse spetsialistide ühingu CIMA kohaselt peavad spetsialistid võtma aktiivsema rolli otsustusprotsessides osalemisel ja strateegiate kujundamisel. Kuludega tegeleval spetsialistil on tänapäeval aktiivsem roll organisatsiooni jätkusuutliku arengu toetamisel ja kujundamisel. (Mistry *et al.* 2014: 115) Seega suurenevad nõudmised spetsialistidele äriliste protsesside tajumisest ja võimekusele luua seoseid erinevate valdkondade vahel. Nad peavad suutma juhtimisalastele probleemide lahendamiseks genereerida erinevate tehniliste meetoditega asjakohast teavet. Informatsioon on

väärtuslik, kui seda saab kasutada konkreetsete otsuste vastuvõtmisel ning vähendab subjektiivsust otsustusprotsessides (Breue *et al.* 2013: 356).

Kulude juhtimine on palju enam kui ainult teenuste või toodete kulude arvestamine. Kulude juhtimise eesmärgiks on aidata leida uusi võimalusi, pakkuda informatsiooni õigete otsuste langetamiseks, et tagada organisatsiooni jätkusuutlikkus ja terviklik areng. Isegi kasumile mittesuunatud organisatsioonides on tähtsal kohal tulemuslikkus, juhtimise kvaliteet, projektikulude arvestamise tähtsus ning ressursside efektiivne kasutus. Kasumile suunatud ja kasumile mittesuunatud organisatsioonide kuluarvestuse meetodites pole põhimõttelisi erinevusi. (Karu 2008: 63) Kulude juhtimist viiakse läbi meeskonnatööna, kus juhid ja teised töötajad või spetsialistid osalevad kogu protsessis, et luua lisandväärtust. Kulude arvestuse kõrval keskendutakse üha enam sellest etapist saadud informatsiooni analüüsile ning seostele kriitiliste eduteguritega, et saavutada seatud lõpptulemused.

Autori poolt antud ülevaade kulude juhtimise eesmärkidest, meetoditest, spetsiifikast ja kaasaegsusest annab piisava aluse, et uurida kulude juhtimise rakendamist konkreetsetes ettevõttes. Järgnevas peatükis tutvustatakse audiitorkontrolli ja konsultatsioone pakkuvat ettevõtet AS PricewaterhouseCoopers; antakse ülevaade kulude juhtimise rakendustest ettevõttes, analüüsides esmalt ettevõtte kulude struktuuri. Kulude juhtimise analüüs hõlmab kuluarvestust, planeerimist ja tulemuste hindamist.

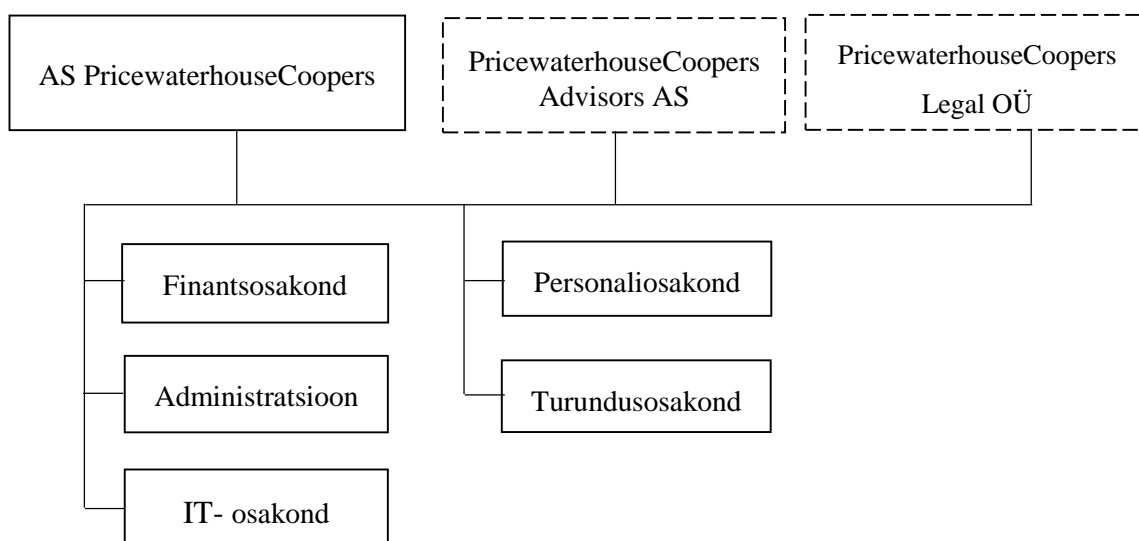
2. KULUDE JUHTIMISE PRAKTIKA JA ARENGUSUUNAD AS-is PRICEWATERHOUSECOOPERS

2.1. AS-i Pricewaterhousecoopers tutvustus ja juhtimistruktuur

Töö empiirilises osas on uurimismeetodina kasutatud juhtumiuuringut, mida iseloomustab eesmärgipäraselt valitud juhtum; nii kvantitatiivsete kui ka kvalitatiivsete andmete (kirjalikud materjalid, suulised intervjuud, uurimisobjekti vaatlused) kasutamine; mitmekülgne ja protsessile orienteeritud lähenemine ning mis on populaarne meetod majandusvaldkonna uurimustes (Virkus 2010). Konkreetne ettevõtte AS PricewaterhouseCoopers valiti üksikjuhtumiks projektipõhise teenuse pakkumise äriiseloому tõttu, sest teenust pakkuvates ettevõtetes on kulude juhtimist vähem uuritud.

Kulude juhtimise AS-is PricewaterhouseCoopers kirjeldamise ning analüüsimise eesmärgil viis autor läbi intervjuud finantsjuhi Heleri Tinnoga (intervjuu kuupäev 28.04.2016) ning raamatupidaja Marit Heinsooga (intervjuu kuupäev 14.04.2016). Marit Heinsoo tegeleb finantsosakonnas sissetulevate arvete, pangatehingute, ajaaruannetega seonduvaga ja finantsjuhi vastutusvaldkonda jääb erinevate finantsnäitajate jälgimine ning analüüs, eelarvete koostamine ja planeerimine. Finantsjuhile allub kõigi kolme Eestis tegutseva PricewaterhouseCoopers globaalse võrgustiku ettevõtte raamatupidamine. Pool-struktureeritud ja avatud küsimuste koostamisel lähtuti eelkõige loetud kirjandusest ja teooria osas kirjapandust, kuid ka tutvuti teiste sarnastel teemadel koostatud tööde autorite varasemalt koostatud küsimustega. Intervjuude küsimused on välja toodud lisas 1 ja lisas 2. Lisaks on kulude juhtimise süsteemi kirjeldamisel kasutatud erinevaid sisedokumente ja –eeskirju, mis seonduvad kulude planeerimise, arvestuse, aruandlusega ning autori enda tähelepanekuid ettevõttes läbitud praktika põhjal. Algallikast pärinev informatsioon tagab usaldusväärsuse ning kvantitatiivsete kui ka kvalitatiivsete andmete kasutamine on kooskõlas uurimismeetodiga.

Järgnevalt tutvustatakse AS-i PricewaterhouseCoopers. AS PricewaterhouseCoopers on üks kolmest Eestis tegutsevast PricewaterhouseCoopers globaalse võrgustiku ettevõttest. AS-i PricewaterhouseCoopers peamiseks tegevusalaks on audiitorkontroll ja konsultatsioonid. Lisaks AS-ile PricewaterhouseCoopers tegutsevad Eestis AS PricewaterhouseCoopers Advisors, mis pakub põhiliselt tehingunõustamist ja ärikonsultatsioone ning juriidilist täisteenust pakkuv Advokaadibüroo PricewaterhouseCoopers Legal OÜ. (Majandusaasta ... 2015) Joonisel 4 on näha, et Eestis tegutsevatel PwC ettevõtetel on ühised tugiosakonnad.



Joonis 4. Eestis tegutsevate PwC ettevõtete, sh. AS-i PricewaterhouseCoopers struktuur (autori koostatud).

AS PricewaterhouseCoopers on eelkõige keskendunud suuremate ja enam avalikkuse tähelepanu all olevate ettevõtete teenindamisele. Kokku on ettevõttel ligikaudu 300 auditi klienti ja mitusada nõustamisklienti. AS PricewaterhouseCoopers on Eestis selge turuliider (58%) börsiettevõtete, avaliku huvi üksuste ja teiste Eesti mõistes suuremate ettevõtete auditeerimisel. Vastavalt audiitortegevuse seaduse poolt nõutud läbipaistvusaruannetes avalikustatud informatsioonile auditeeris AS PricewaterhouseCoopers märkimisväärselt rohkem avaliku huvi üksusest kliente kui ükski teine audiitorfirma. (Majandusaasta ... 2015) Järgnevalt on toodud valik 2014/2015 majandusaastal auditeeritud ettevõtetest: BLRT Grupp, Eesti Energia, Elme Metall, HKScan Estonia, SEB Pank, LHV Pank, Tallinna Kaubamaja, Utilitas, NG Kapital, Merko Ehitus, MAXIMA Eesti, A. Le Coq, Baltika, Eesti Post, Magnum

(Läbipaistvusaruanne 2015). AS PricewaterhouseCoopers auditeerib 2/3 Tallinna börsil noteeritud ettevõtetest, sh 69% börsi põhinimekirjas noteeritud ettevõtetest. Lisaks on AS PricewaterhouseCoopers üks väheseid audiitorfirmasid Eestis, mis auditeerib ka välisbörsidel noteeritud ettevõtteid (sh Eesti Energia ja Elering, mille võlakirjad on noteeritud Londoni börsil). (Majandusaasta ... 2015)

AS-i PricewaterhouseCoopers aktsiatest 75% kuulub eraisikutele ning 25% PricewaterhouseCoopers Eastern Europe B.V-le, mis on registreeritud Hollandis. (Majandusaasta ... 2015) AS-i PricewaterhouseCoopers üle omavad valitsevat mõju PricewaterhouseCoopers'i Kesk- ja Ida-Euroopa riikide võrgustikku kuuluvad partnerid. AS PricewaterhouseCoopers kuulub globaalsesse audiitorettevõtete organisatsiooni PricewaterhouseCoopers International Limited, mis on Suurbritannias registreeritud määratud vastutusega äriühing (*company limited by guarantee*). PricewaterhouseCoopers International Limited pakub PwC liikmesettevõtetele rahvusvahelise võrgustiku struktuuri, kuid iga liikmesettevõte on eraldiseisev juriidiline üksus. (Läbipaistvusaruanne 2015)

Igal riiklikul liikmesettevõttel on oma juhtimisstruktuur. Eestis korraldab AS-i PricewaterhouseCoopers juhtimist viieliikmeline juhatus: Ago Vilu (juhatuse esimees), Tiit Raimla, Eva Jansen-Diener, Stan Nahkor ja Hannes Lentsius, kes kõik on Eestis registreeritud vandeaudiitorid. Juhatuse tegevuse üle teostab kontrolli kolmeliikmeline nõukogu, kuhu kuuluvad Heleri Tinno, Urmas Kaarlep ja George Alexander Johnstone. Nimetatud juriidiline struktuur ja võrgustiku ülesehitus annab igale liikmesettevõttele paindlikkuse ja autonoomia reageerida kiirelt ja efektiivselt kohalikul turul valitsevatele tingimustele. Seda peegeldab ka asjaolu, et enamikes riikides antakse seaduste järgi audiitorkontrolli valdkonnas tegutsemise õigus ettevõtetele, kus kohalikud kutselised audiitorid omavad vähemalt enamusosalust või kontrolli ettevõttes. (Läbipaistvusaruanne 2015)

PwC ülemaailmne võrgustik loob platvormi, kus liikmesettevõtted jagavad teadmisi, oskusi ja ressursse, et osutada kvaliteetseid teenuseid klientidele kogu maailmas. AS PricewaterhouseCoopers teeb koostööd teiste Kesk- ja Ida-Euroopa liikmesettevõtetega regioonis tegutsevatele kohalikele ja ühistele rahvusvahelistele klientidele teenuste osutamisel. Iga PwC liikmesettevõte teostab kvaliteedikontrolli ja vastavuse

järelevalvealast tegevust, mis hõlmab teenuste osutamist, eetikast, äriala käitumist ja sõltumatust käsitlevaid küsimusi. (Läbipaistvusaruanne 2015)

AS-i PricewaterhouseCoopers poolt osutatavate teenuste kvaliteet sõltub otseselt töötajatest, nende oskustest ja motivatsioonist pakkuda klientidele parimat võimalikku teenust. 2014/2015 majandusaastal oli keskmine täiskohale taandatud töötajate arv 97. Aprillis 2015 läbiviidud töötajate rahulolu uuringu (103 vastanut) kohaselt tundis 90% töötajatest uhkust selle üle, et nad töötavad AS-is PricewaterhouseCoopers ning 85% soovitasid AS-i PricewaterhouseCoopers kui suurepärase tööandjat. 94% vastanutest uskus, et teadmiste ja kogemuste jagamine toimib ettevõttes viisil, mis tagab kvaliteetse teenuse osutamise klientidele. (Majandusaasta ... 2015) Maailma juhtiva sõltumatu kaubamärkide väärtuste hindamisele spetsialiseerunud konsultatsioonifirma Brand Finance edetabeli põhjal on PwC üks tugevamate äriteenuste kaubamärkidest maailmas, pälvides kuuendat aastat järjest kõrgeima võimaliku kaubamärgi tugevuse reitingu AAA+. (Global ... 2016: 10) Lisaks klientide nõustamisele tuntakse AS-is PricewaterhouseCoopers vastutust ärikeskkonna eest ja hoolitakse kogukonnast. Jagatakse teadmisi üliõpilastele, toetatakse tudengiüritusi, samuti aidatakse lapsi, kel pole vanemaid ja oma kodu. Eestis toetatakse muuhulgas Eesti Lastefondi, Narva-Jõesuu Lastekodu, Eesti Puuetega Inimeste Koda, SA Dharma't. (PwC Eesti veebileheküljel)

2.2. AS-i PricewaterhouseCoopers kulude struktuuri ja kulude juhtimise rakendamise analüüs

AS-i PricewaterhouseCoopers riiklik kasumiaruanne koostatakse skeem 2 alusel. Töö autori hinnangul annab skeem 2 parema ülevaate tehtud kulude eesmärkidest, sest tuuakse välja müüdnud toodangu, turustus-, üldhaldus- ja muud kulud, ning on informatiivsem ja rahvusvaheliselt rohkem aktsepteeritud kui kasumiaruande skeem 1. Informatiivsuse eesmärgil on lisas 3 toodud ettevõtte bilanss ja lisas 4 kasumiaruanne 2011.-2015. majandusaastate kohta. Müüdnud toodangu kulu, mille alla kuuluvad töötasud ja teenuste otsekulud, moodustab viimase viie aasta jooksul keskmiselt 61% kogukuludest. Suuruselt järgmisena moodustab üldhalduskulud keskmiselt 37%. Ülejäänud 2% moodustavad turustus- ja muud kulud. Majandusaasta aruannete lisadest kättesaadava informatsiooni põhjal pole ettevõtte viimase viie aasta kulude struktuur põhimõtteliselt muutunud;

väikseid erinevusi esineb kindlustuskulude, ebatõenäoliselt laekuvate nõuete ja materiaalse põhivara müügist või mahakandmisest saadud kahjumi kuluridade puhul. Tabelis 1 on välja toodud kuluelementide osatähtsus kogu ärikuludest kahe viimase aasta kohta.

Tabel 1. AS-i PricewaterhouseCoopers kuluelementide osatähtsused kogu ärikuludest aastatel 2014-2015.

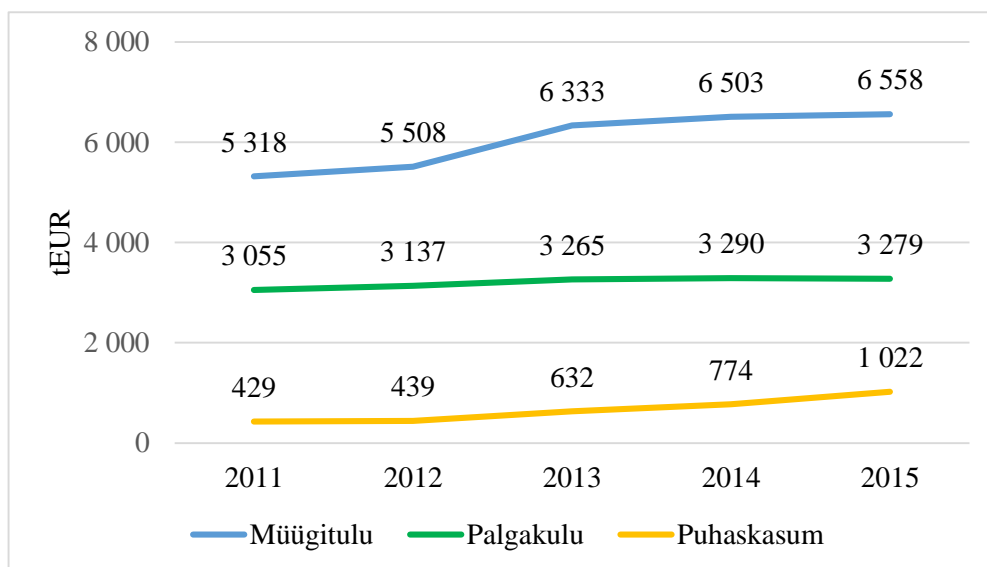
Kulud	2014	2015
Otsesed töötasud	47,0%	51,5%
Teenuste otsekulud	12,3%	10,4%
Turustuskulud	1,7%	1,5%
Üür ja rent	3,5%	3,9%
Mitmesugused bürookulud	1,1%	1,5%
Koolituskulud	0,7%	1,1%
Amortisatsioonikulu	1,3%	2,3%
Kulu ebatõenäoliselt laekuvatest nõuetest	0,0%	0,2%
Kulud seoses allrendi ja muude teenuste osutamisega	9,2%	4,4%
Transpordi - ja lähetuskulud	2,5%	2,7%
Konsultatsioonitasud	5,1%	2,5%
Infotehnoloogiakulud	2,4%	3,2%
Elektar, kütte, valve, varakindlustus ja puhastus	1,7%	1,5%
Sidekulud	0,8%	1,1%
Värbamiskulud, töötajate elu- ja õnnetusjuhtumi kindlustus	0,4%	0,5%
Administratsiooni töötasud	7,9%	8,7%
Kindlustuskulud	0,7%	0,5%
Liikmemaksud	0,7%	0,8%
Muud	0,9%	1,0%
Kahjum valuutakursi muutustest	0,1%	0,1%
Kahjum materiaalse põhivara müügist/ mahakandmisest	0,0%	0,5%
Kokku	100,0%	100,0%

Allikas: (Majandusaasta aruanne 2011-2015); autori arvutused.

Aastatel 2011-2012 on tähtsuse järjekorras olnud kolm kõige suuremat kuluartiklit palgakulu, teenuste otsekulud ja konsultatsioonitasud. Aastatel 2013-2015 on konsultatsioonitasude asemele tõusnud suuruselt kolmandaks kuluartikliks allrendi ja muude teenuste osutamisega seotud kulud (keskmiselt 6,5% kogukuludest). Palgakulu on konkurentsilt suurim kuluallikas, moodustades keskmiselt 60% kogukuludest, teenuste otsekulu moodustab keskmiselt ainult 10% kogukuludest. Suuruselt järgmised kulud on

viimase viie aasta jooksul olnud üüri- ja rendikulu (3,4%), infotehnoloogiakulud (2,6%), transpordi- ja lähetuskulud (3,0%).

Joonisel 5 on näha müügitulu, palgakulu ja puhaskasumi muutusi aastatel 2011-2015. Palgakulu on kasvanud müügituluga võrreldes väiksemas mahu, 2015. aastal on võrreldes 2014. aastaga suudetud isegi palgakulusid vähendada. Võrreldes eelneva aastaga on müügitulus kõige suurem kasv toimunud 2013. aastal, kuid puhaskasum on kõige enam suurenenud 2015. aastal. 2014. ja 2015. aasta võrdluses on müügitulu kasvanud 55 tuhat eurot, kuid puhaskasum lausa 243 tuhat eurot. 2015. aasta müügitulu on 1,2 korda suurem kui 2011. aastal. Võib öelda, et ettevõtte on suutnud klientidele pakkuda kvaliteetset teenust ning seega neid hoida ja võita uusi kliente, sest viimase viie aasta kasvunumbrid iseloomustavad edukat tegutsemist.



Joonis 5. Palgakulu, müügitulu ja puhaskasumi muutused aastatel 2011-2015 (tEUR)
Allikas: (Majandusaasta aruanne 2011-2015), autori koostatud.

AS PricewaterhouseCoopers on üks kolmest Eestis tegutsevast PwC lobaalse võrgustiku ettevõttest. Lisaks AS-ile PricewaterhouseCoopers tegutsevad Eestis AS PricewaterhouseCoopers Advisors ning Advokaadibüroo PricewaterhouseCoopers Legal OÜ. Kolmel ettevõttel on ühine administratsioon, IT-, finants-, personali- ja turundusosakond. PricewaterhouseCoopers Eesti ettevõtted on kõik iseseisvad ja seega peetakse iga ettevõtte kohta eraldi arvestust. Järgnevalt analüüsitakse ettevõtte finantsosakonna töötajatega läbiviidud intervjuudest saadud info põhjal kulude juhtimise

rakendamist ning käesolev töö keskendub ainult AS-i PricewaterhouseCoopers kulude juhtimisele.

AS-i PricewaterhouseCoopers kulude juhtimisest saadav informatsioon on suunatud ettevõttesisestele infotarbijatele, peamiselt juhtkonnale ning osakondade juhtidele. Kulude juhtimine hõlmab kulude mõõtmist ja arvestamist, kulude planeerimist ja eelarvestamist, kulude analüüsi. Esmalt käsitleb autor AS-is PricewaterhouseCoopers rakendatavat kuluarvestust.

Kulude arvestuseks kasutatakse pearaamatuprogrammi SUN. Toetavateks tarkvaraprogrammideks on veel Taavi palgaprogramm ja *IPower*. Taavi palgaprogrammis arvestatakse töötajate palkasid, kust tekkinud informatsioon eksporditakse ka pearaamatuprogrammi. *IPower* on spetsiaalselt ettevõtte jaoks loodud tarkvara tööaja arvestuseks. Töötajad peavad täitma detailset ajaaruannet, kus kajastatakse erinevatel ajakoodidel konkreetsetele projektidele kulunud töötunnid ning muude ülesannete täitmisele kulunud aeg. *IPoweri* üheks väljundiks on seega palgaarvestuse toetamine, eriti tunnitasu alusel töötavate töötajate (nt praktikandid) palga arvestamiseks. Teiseks väljundiks on erinevate auditiprojektide ajakulu arvestamine, jälgimine ja planeerimine, mis toetab projekti maksumuse kujundamist ning on üheks indikaatoriks hinnapakumise tegemisel.

Ettevõttes koostatakse kasumiaruannet skeem 2 põhjal, mille eeskujul jaotatakse kulusid erinevate kululiikide lõikes. Kulusid kirjendatakse tekkepõhise arvestusprintsipi alusel. Järgnevalt on toodud loetelu, mida iga kululiigi alla paigutatakse (Raamatupidamise siseeeskiri 2016; Tinno 2016; Heinsoo 2016):

- müüdnud teenuste kulud - klienditööga seotud otsekulud nagu transpordikulud, riigilõivud, lähetuskulud ja konsultatsioonitasud ning lisaks töötasukulud;
- turustuskulud - veebiportaali hoolduskulud, tasud artiklite eest, turu-uuringute ja küsitlustega seotud kulud, reklaamikulud ajalehtedes, kulud sponsorlusele, kingitused klientidele, kliendiüritused, reklaambrošüürid;
- üldhalduskulud – tippjuhtkonna sõiduautodega seotud kulud, kontorikulu, kontoriseadmete rent, üür ja remont, kindlustuskulu, valvekulud, IT-ga seotud kulud, raamatupidamis- ning audiitorteenustega seotud kulud, ebatöenäoliselt

laekuvate nõuete kuludesse kandmine ning mitmesugused muud üldhalduskulud, sekretäride, kontori administraatori, finantsjuhi, personaliosakonna, raamatupidajate, IT-spetsialistide palga ning sotsiaalmaksukulud;

- muud ärikulud – kulud materiaalse ja immateriaalse põhivara müügist ja likvideerimisest, muude nõuete kuluks kandmisest, kirjastamisega seotud kulud, trahvikulud, leppetrahvid, maksuintressid ja määratud trahvid, aruandeperioodi kohalikud maksud, ühingute ja liitude liikmemaksud, realiseeritud ja realiseerimata kahjum valuutakursi muutusest ostjatelt saadaolevate ning hankijatele makstavate summade osas, kingitused ja annetused ning muud ärikulud.

Eelnevalt loetletud kululiigid jagunevad raamatupidamises täpsemateks kontodeks, mis on varustatud koodidega. AS-is PricewaterhouseCoopers jaotatakse kulusid seega erinevatesse kategooriatesse, mis seonduvad ettevõtte tegevusega ning kululiikide lõikes otse- ja kaudkuludeks. Otsekuludeks on peamiselt klienditööga seotud kulud ja töötasud, mida arvestatakse konkreetsetele projektidele. Ülejäänud kulusid võib pidada kaudkuludeks. Kulude käitumise alusel eraldi arvestust muutuv- ning püsikulude suhtes ei peeta, kuid peamiste muutuvkuludena saaks vaadata müüdüd teenuste kulusid, sest need sõltuvad projektide arvust ja töömahukusest.

Kulude puhul, mis kuuluvad jagamisele Eestis tegutsevate PwC ettevõtete vahel (nt. ühisürituse toitlustus), sisestatakse raamatupidamisprogrammi vastav 3-kohaline tähis, misjärel tarkvaraprogramm jagab tehtud kulu proportsionaalselt kolme ettevõtte vahel ära. Kindla osakonna kulu puhul lisatakse vastava osakonna tähis. Seega kulukohtadena vaadatakse erinevaid ettevõtte osakondi: auditiosakond, finantsosakond, administratsioon, IT-osakond, turundusosakond ja personaliosakond. Kulukohtade arvestus täidab teoorias toodud eesmärgi (Haldma, Karu 1999: 83): osakonnajuhid peavad kontrollima kulukohas kulude teket ja kuluressursside kasutamist; jälgima tegureid, mis mõjutavad kulude suurust.

AS-is PricewaterhouseCoopers vaadatakse peamiste kulukandjatena kliendiprojekte, sest need on esmased ettevõtte väljunditeks olevad kulukandjad. Kuluarvestussüsteemidest kasutatakse töökuluarvestussüsteemi, kus kulusid arvestatakse konkreetsele projektile. Neid projekte iseloomustab spetsiifiline eesmärk, määratud lõpptähtaeg, ainulaadsus,

riskid ning uute klientide puhul uudsus. Kõik projektid on üksteisest selgelt eristatavad ja suhteliselt suure väärtusega, mistõttu töökuluarvestussüsteem on sobilik. Samuti on audiitorkontrolli ja konsultatsioonide teenus on väga tööjõumahukas. Ettevõttes moodustab palgakulu umbes 60% kogukuludest.

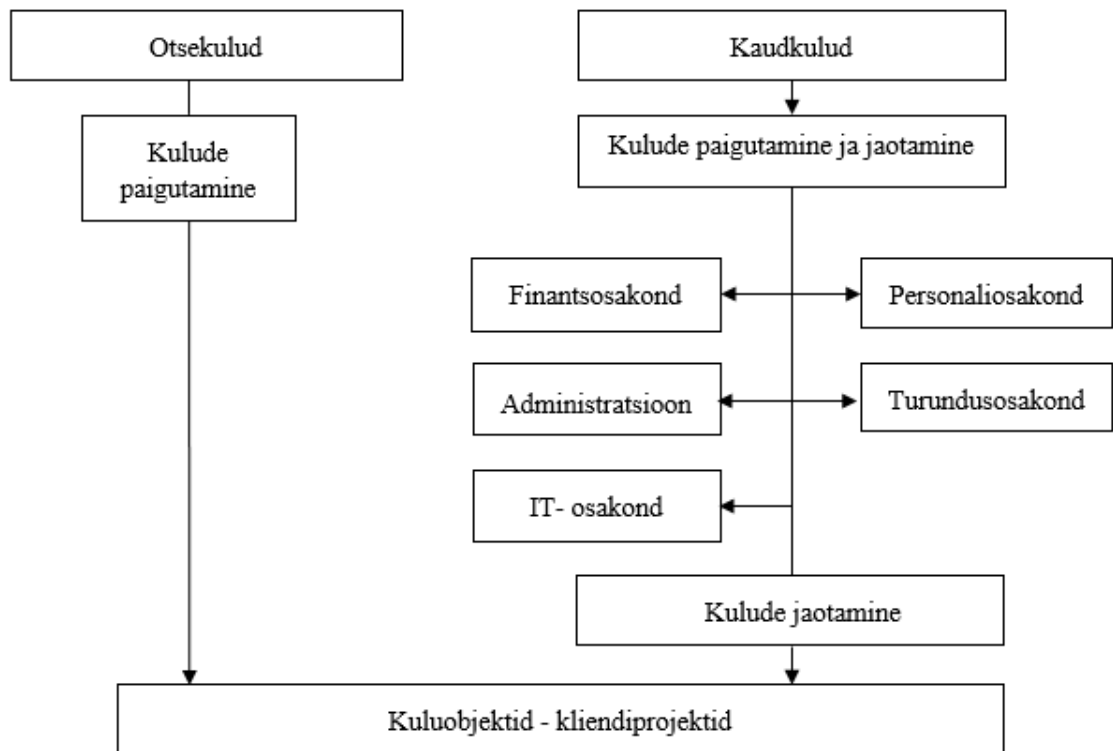
Projektide ehk müüdud teenuste kuludena vaadatakse klienditööga seotud otsekulusid ja töötasukulusid. Neid kulusid aitab arvestada ettevõtte jaoks loodud *IPower* tarkvara, kus töötajad kajastavad vastavatel projektikoodidel tööle kulunud aja. Erineva tasemega töötajatel on erinev tunnihinna tase ning tundide arvu ja hinna korrutise tulemusena leitakse kulu. Süsteemist saadav informatsioon aitab kaasa järgmistele aspektidele:

- projektitööde planeerimine – arvestatakse välja ühele projektile kuluvad töötunnid erinevate tunnihinnatasemega töötajate lõikes;
- projekti omahinna leidmine – kogu projektitööle kulunud aja ja tunnihinna korrutise tulemusena ja muude otsekulude lisamisega leitakse omahind;
- poolelioleva teenuse (WIP – *work in progress*) maksumuse hindamine – igakuiselt vaatavad projektijuhid, kui palju töötunde on planeeritust kasutatud ja seega kui palju kulusid tehtud;
- osakonna majandustulemuste leidmine – arvestades kokku kõikide müüdud teenuste kulud ja tulud.

Seega täidab AS-i PricewaterhouseCoopers kulukandjate arvestus peamisi teoorias väljatoodud eesmärgid.

Kõik klienditööga seotud ja üldised administratiivkulutused peavad enne ettevõttele rahalise kohustuse võtmist olema kinnitatud. Kulude kinnitajateks on määratud isikud: konkreetse projekti eest vastutav meeskonna juht, osakonnajuhid, administraator, finantsjuht. Ostutellimusi tegevad ja kulude kinnitamise eest vastutavad isikud peavad arvestama projekti või vastutusvaldkonna eelarvega ning eelnevalt kooskõlastama finantsjuhiga eelarves täpsustamata või eelarvet ületavad kulutused. Töötajad, kes tasuvad ettevõtte kulude eest, peavad esitama kuluaruande, kus kulusid jaotatakse kliendi poolt kompenseeritavateks ja mittekompenseeritavateks, mis lähevad ettevõtte üldkuludesse. Kulupoliitikaks on valida kaupade ja teenuste ostul optimaalne hinnakvaliteedi suhe otsesid kulutusi ja ajakulu arvestades. (Kulude kinnitamise kord 2016)

Lähtuvalt üldkulude jaotamisest liigitatakse kuluarvestussüsteeme traditsiooniliseks ning tegevuspõhiseks. Töö teoreetilises osas tõi autor välja, et tegevuspõhist kuluarvestust peetakse tänapäevasemaks ja palju sügavamale minevaks meetodiks, kuid AS-is PricewaterhouseCoopers projektikulude arvestamist võib pidada traditsiooniliseks ehk täiskuluarvestuseks. Joonisel 6 on näidatud traditsioonilist kulude arvestamist AS-is PricewaterhouseCoopers.



Joonis 6. Traditsiooniline kuluarvestus AS-is PricewaterhouseCoopers (autori koostatud).

AS-i PricewaterhouseCoopers kuluarvestusest saadavad kasutegurid on kooskõlas teoorias väljatoodud aspektidega (Arora 2016: 1.6). Igakuiselt osakonnajuhtidele ja juhtkonnale edastatud kokkuvõtete ja koosolekute toimumise näol on täidetud ülevaate saamine ja kontrolli hoidmine kulude üle, kulude suuruse ja kasumlikkuse väljaselgitamine, informatsiooni pakkumine otsuste langetamiseks ning ettevõttesiseste poliitikate formuleerimiseks. Kulude kinnitamise kord aitab ära hoida pettusi ja kuluarvestusest saadava info põhjal koostatakse kasumiaruannet Kesk- ja Ida-Euroopa regiooni tasemel raporteerimiseks ning ka riikliku aruande jaoks.

AS-i PricewaterhouseCoopers äritegevus on tsükliline, kus kõrghooaeg kestab jaanuarist aprillini ning seetõttu ettevõtte majandusaasta algab 1. juulil ja lõpeb 30. juunil. Seega mõjutab kulude suurst mingil kindal perioodil äritegevuse tsüklilisus. Peamiseks kulusid mõjutavaks teguriks AS-is PricewaterhouseCoopers on töömaht, mida rohkem tööd tehakse, seda suuremad on otsesed tööjõukulud ning kasvavad ka üldkulud. Lisaks on ettevõtte üheks põhiväärtuseks kõrge kvaliteedi pakkumine, mis mõjutab samuti tehtavaid kulusid, sest klientidele kvaliteedi tagamiseks tuleb teha suuremaid kulutusi.

Kulude juhtimises on üheks oluliseks komponendiks veel kulude planeerimine ja eelarvestamine. AS-is PricewaterhouseCoopers koostatakse igale osakonnale aasta eelarve osakonnajuhtide ja finantsosakonna koostöös, mis järgib igakuiselt esitatavat kontsernipoolt etteantud kasumiaruande vormi. Kogu protsess vältab mitu kuud. Esmalt lepitakse osakonnajuhtidega kokku müügi-, kasumi- ja palgakulunumber, misjärel finantsosakond koostab eelarved möödunud aasta kogemusele tuginedes. Seega kasutatakse traditsioonilist planeerimismeetodit, mis lähtub eelnevast perioodist ning eelkõige tegeletakse tulevasel perioodil oodatavate muutustega. Ettevõtte äri on stabiilne ning suurem osa kokkulepetest projektide osas on pikaajaliselt ette teada. Järgnevas etapis toimub osakondade ja finantsosakonna vaheline suhtlus, kas eelarved on vastuvõetavad ja loogilised, misjärel tehakse veel mõningaid muudatusi. Mõnikord tuleb eelarveid korrigeerida ka siis, kui Kesk- ja Ida-Euroopa regiooni tasemelt tuleb juhis muuta näiteks kasuminumbrit, sest leitakse, et see pole piisavalt suur väljakutse ettevõttele. Mõningate kulude (näiteks infotehnoloogiakulude) puhul on nende osakaal eelarvest regiooni poolt ette antud.

AS-is PricewaterhouseCoopers koostatakse ajalise printsiibi alusel lühiajalisi eelarveid ehk detailseid plaane ühe aasta kohta. Pikemaajaliselt koostatakse üldine plaan viie aasta kohta, kus on välja toodud ettevõtte käive, palgakulu ja kasum. AS-i PricewaterhouseCoopers finantsjuhi Heleri Tinno sõnul on pikaajaliselt plaanist muud kulud üldiselt väljaarvutatavad, kuid see plaan jääb siiski üldiseks ja sellele väga suurt tähelepanu ei pöörata. Prognoose koostatakse sõltuvalt aastast kaks korda aastas või rohkem. Koostatakse näiteks 3+9 või 8+4 prognoose, kus esimene number tähistab vastava arvu kuude tegelikke numbreid ja teine vastava arvu kuude prognoositavaid numbreid. Neid prognoose raporteeritakse ka regioonitasemel. Prognoosidele lisatakse

kommentaariid ning selgitused üldiste trendide kohta juurde, kuid üldises plaanis neid kulusid väga detailselt ei vaadata, peaaegalikult ainult palgakulu.

Ettevõtte planeerimis- ja eelarvestamisprotsessis on teoorias kajastatud etapid aktuaalsed. Planeerimise käigus püstitatakse eesmärgid (müügitulu, kasum, palgakulu) ning viisid (tehtavad kulutused), kuidas jõuda tulemuseni eelarveperioodi ehk aasta jooksul. Planeerimine hõlmab nii eelarvestamist kui ka prognoosimist ning on vajalik vahend osakondade töö koordineerimiseks ja ettevõtte eesmärkide saavutamiseks.

Tulemuslikkuse hindamiseks ja analüüsiks koostatakse AS-is PricewaterhouseCoopers mitmeid aruandeid. Osakondade juhid jälgivad jooksvalt vastavalt igale osakonnale igakuiselt koostatavat kasumiaruannet. Vajadusel leitakse vastused anomaaliatele numbrites koos finantsosakonnaga, sel juhul vaadatakse konkreetset, millest muutused on tingitud. Kord kuus toimub ka juhtkonna koosolek, kus arutatakse eelmise kuu tulemusi ning leitakse lahendusi võimalikele murekohtadele. Kord kvartalis koostatakse regiooni tasemel raporteerimiseks kasumiaruanne, mis järgib kontserni poolt etteantud vormi: projektidele jaotatavad kulud ja töötasud, muu palgakulu, koolituskulud, transpordikulud, ürituste kulud, rendi jms seonduvad kulud, kommunikatsioonikulud, turunduskulud ja tehnoloogiakulud. Lisaks arvutatakse hüpoteetiline kulu deebitoride saldo ja pooleliolevate projektide nõuete põhjal keskmist kommertsipanga intressi arvestades, et leida summa, mida justkui klientidele laenatakse. Kord aastas esitatakse kohustuslik riiklik majandusaasta aruanne.

Andmete analüüsi seisukohast on tegelike numbrite võrdlus planeeritute ettevõttes tagaplaanil. Aruandes tuuakse küll välja tegelik, planeeritud ja eelmise perioodi number, kuid võrdlust eelneva perioodiga peetakse tähtsamaks. Olukorda võib selgitada faktidega, et ettevõttes ei koostata eelarveid nii täpselt ning nende tegemisel ei pruugitud mingite kulude kasvu ette näha või mingi kulu on nihkunud varasemaks või hilisemaks. Muutustele püütakse leida selgitusi võrdluses eelmise perioodiga. Mingil määral jälgitakse ka teiste konkureerivate *Big Four* audiitorettevõtete (KPMG, EY, Deloitte) majandustulemusi majandusaasta aruannete ja audiitortegevuse seaduses sätestatud kohustusliku läbipaistvusaruannete põhjal, mis viitab konkurentsitihedusele.

Kulude juhtimise olulisuse ja tänapäevasuse mõistmiseks tuleb pöörata tähelepanu ka töötajatele, kes tegelevad ettevõttes kulude arvestusega, planeerimise ja tulemuste hindamisega. AS-i PricewaterhouseCoopers finantsosakonnas töötab 7 inimest. Kulude juhtimise seisukohalt on finantsjuhi ülesanneteks planeerimine, eelarvestamine, prognoosimine, tulemuste hindamine ja analüüs. Vastavalt töövaldkonnale on kulude arvestamise pool jaotatud teistele töötajate vahel ehk täidavad traditsioonilisemat osa. Finantsjuhil on seega aktiivsem roll otsustusprotsessides ja strateegiate kujundamisel. AS-i PricewaterhouseCoopers finantsosakonna eripäraks on raamatupidamise korraldamise ja aruannete koostamise, palgaarvestuse korraldamise ja administreerimise, maksuarvestuse kontrolli, maksudeklaratsioonide koostamise ja esitamise, juhtimisarvestuse ning muude abistavate teenuste pakkumine. Klienditöö moodustab umbes 30% kogu tööajast, seega kõikidel finantsosakonna töötajatel on palju mitmekülgsem töökogemus ja teadmised eri tüüpi ettevõtete kuludest.

Käesolev alapeatükk andis ülevaate ning analüüsis kulude juhtimise rakendamist AS-is PricewaterhouseCoopers. Töö autor analüüsis ettevõtte kulude struktuuri; tõi välja rakendatavad kuluarvestusmeetodid; planeerimiseks, prognoosimiseks, eelarvestamiseks, tulemuste hindamiseks kasutatavad viisid. Järgnevas alapeatükis tuuakse välja antud uurimuse peamised järeldused, töö autori tähelepanekud ja soovitused.

2.3. AS-i PricewaterhouseCoopers kulude juhtimise süsteemi roll ettevõttes ning järeldused

AS PricewaterhouseCoopers on audiitorteenuseid ja konsultatsioone pakkuv ettevõte, mis kuulub PricewaterhouseCoopers globaalsesse võrgustikku. AS PricewaterhouseCoopers on iseseisev ettevõte, kuid organisatsiooni üle omavad teatud mõju PricewaterhouseCoopers'i Kesk- ja Ida-Euroopa riikide võrgustikku kuuluvad partnerid. Partnerite mõju seab kulude struktuuri, raporteerimise ja aruandluse osas mõningaid kohustusi, kuid ka võimaluse tekkivate küsimuste osas konsulteerida.

Kontserni poolt on etteantud kontoplaan, mille põhjal koostatakse ka regiooni tasemel raporteerimiseks aruandeid. Uute kohalike kulukontode avamisel jälgitakse rangelt, et see saaks korrektse peakonto juurde lisatud. Juhul kui regionaalselt mingi kulu käsitus

muutub, siis tuleb samuti selle kohta juhis ning tehnilises plaanis lahendab regiooni IT-osakond raamatupidamistarkvaras kulude jagamise erinevate kulukontode vahel. Mitmete kulude (IT-kulud, litsentsitasud, koolituskulud, kindlustuskulud) osas antakse kontsernipoolt kulu suurus ette, sest nende puhul kasutatakse globaalseid hankijaid, ning Eestis tegutseval ettevõttel pole palju kaasarääkimisõigust. Kord kvartalis tuleb regiooni tasemel raporteerida bilanss ja kasumiaruanne ning samuti esitatakse regiooni majandusaasta eelarveid heakskiidu saamiseks. Seega Kesk- ja Ida-Euroopa regiooni partnerid suunavad ja mõjutavad päris palju ettevõtte tegutsemist.

Läbiviidud intervjuude käigus selgus, et AS-is PricewaterhouseCoopers tegeletakse kulude juhtimise raames kulude mõõtmise ja arvestamisega; kulude planeerimise, eelarvestamise ning prognoosimisega; kulude kontrolli ja analüüsiga. Üldises pildis on nende komponentide rakendamine ettevõttes kooskõlas valdkonna teoreetiliste aspektide ja eesmärkidega. Peamiseks komponendiks on kuluarvestus, milleta poleks kulude juhtimine ja kogu ettevõtte tegutsemine võimalik. Ettevõttes kasutatakse kuluarvestusest saadavat informatsiooni nii organisatsiooni kui terviku, osakondade kui ka teenuste ehk kliendiprojektide lõikes. Kulude arvestus on väga oluline sisend teenuste hinnastamisele ja projektide tulemuslikkuse hindamisele. Kulude jaotamine otsekuludeks ja kaudkuludeks on otstarbekas, sest kliendiprojektidele arvestatav palgakulu moodustab umbes poole kogukuludest. Samuti kulukohtade liigitus osakondade lõikes on mõistlik, sest kõikides osakondades tehtavad kulud toetavad auditiosakonna tööd ning seeläbi saab ettevõttest ülevaate ka osakondade lõikes. Ettevõtte väljunditeks on pakutavad teenused, mille kulusid soovitakse eraldi mõõta ja arvestada, mistõttu kliendiprojektide vaatlemine kuluobjektidena on korrektne.

Auditiprojekte iseloomustab spetsiifilisus, töö tegemise käigus pidev suhtlus kliendiga, paikapandud tähtaeg, iga ühiku suhteliselt suur väärtus, täiesti uute klientide puhul ka suuremad riskid. Seega on vajadus kujundada kulupõhiseid teenuste hindu ning ettevõttes jaotataksegi traditsioonilise meetodi kohaselt otse- ja kaudkulusid kuluobjektidele. Samuti on kulude kogumise meetodist ning projektipõhise teenuse pakkumise eripärast lähtudes ka sobilik AS-is PricewaterhouseCoopers kulude arvestamiseks kasutatavat süsteemi vaadata kui töökuluarvestussüsteemi. Kuluarvestusest saadav informatsioon on ettevõttes väga oluline sisend teenuse maksumuse määramiseks. Klientidega sõlmitakse

lepingud projektide osas varakult ning võidakse raha ka ette võtta, seega on projektikulude planeerimine ülioluline, et töö käigus ei ilmneks ootamatusi ning sellest tingituna projektide kasumlikkuse vähenemist.

Kuluarvestust lihtsustavad kasutatavad tarkvarad ja programmid. Ettevõtte spetsiifikat arvestades on tööaja, seega ka projektikulude, arvestuseks loodud spetsiaalne programm *IPower*, kus töötajad kajastavad vastavatel projektikoodidel konkreetsele klienditööle kulutatud aja ning ka muud klienditööga tehtud kulutused kajastatakse läbi *IPower* süsteemi. Kulude arvestuse tõhusust lisab pearaamatuprogrammis kontode detailne ja süsteemne koodidega varustatus, mis aitab täpsemalt jälgida tehtud kulusid ning saada informatsiooni nende kohta. Samuti automaatne võimalus Eestis tegutsevate PwC ettevõtete ühise kulu proportsionaalselt ära jagada, kasutades kulu sisestamisel vastavat kolmekohalist koodi. Palgakulude arvestamise tagab Taavi Palgaprogramm, mille efektiivsust suurendab võimalus kogutud informatsioon üle kanda pearaamatu-programmi.

AS-is PricewaterhouseCoopers aitab kulude arvestus koostada finantsaruandeid, hoida kontrolli kulude üle, hinnata paremini ettevõtte tehtud tööd, pakkuda toetavat informatsiooni otsustusprotsessides ning annab sisendi planeerimisse. Töö autor peab osakondade lõikes aastaseid koostatavaid eelarveid piisavateks, kuna ettevõtte äritegevus on stabiilne ning auditiprojektid on pikaajaliselt ette teada. Koostatavad prognoosid aitavad jooksvalt kulude suurusi hinnata. Osakondade eelarved koostab peamiselt finantsosakond, seega on omavaheline kommunikatsioon osakonnajuhtidega väga tähtis, et kulude juhtimine oleks efektiivne. Igakuist kasumiaruannet ja eelarve täitmist peavad jälgima osakonnajuhid, sest vastutavad osakonna töö eest. Projektipõhise teenuse pakkumist iseloomustab igakuine projektile tehtud kulude jälgimine, mida peavad teostama projektijuhid.

Tehtud kulude analüüsi seisukohast on tegelike numbrite võrdlus planeeritutega tagaplaanil. Võrdlust eelneva perioodiga peetakse tähtsamaks, kuid töö autor soovib pöörata rohkem tähelepanu võrdlusele planeerituga, et selgitada välja planeeritud eesmärkide saavutamist. Finantsjuhi sõnul on kõik osakonnad üldiselt tehtud kuludega eelarve piiridesse jäänud. AS-i PricewaterhouseCoopers peamiseks kulude suurust

mõjutavaks teguriks on töömahu muutused, mis mõjutab otseselt palgakulu ning suurendavad ka üldkulusid.

Seaduse järgi peab audiitorkontrolli valdkonnas tegutsevas ettevõttes omama enamusosalust kutselised audiitorid. AS-i PricewaterhouseCoopers juhtivpartnerid Ago Vilu ja Tiit Raimla on vastavalt ettevõtte juhi ja auditiosakonna juhi ametikohal ja seega osalevad omanikud igapäevaselt ettevõtte tegevuses. Vahetu kontakt nii ettevõtte töö kui ka klientidega annab teadmised paremaks muutmist vajavate tegevuste kohta. Suhtlus klientidega aitab pöörata tähelepanu nende vajadustele ning selle informatsiooni abil suunata tehtavaid kulusid, et pakkuda kvaliteetset ja usaldusväärset teenust. Kulude juhtimise tervikprotsessis osalevad seega kõikide tasemete juhid.

AS-i PricewaterhouseCoopers kulude juhtimise rakendamist uurides selgusid mõned eripärad. Pooleliolevate tööde hüpoteetilise kulu hindamiseks arvutatakse finantsosakonnas igakuiselt summa, mida klientidele n-ö laenatakse, pooleliolevate projektide nõuete saldod ja keskmist kommertsipanga intressi kasutades. Selle aspekti hindamist peetakse oluliseks, sest näiteks tuleb võib-olla võtta arvelduskrediiti, et katta jooksvaid kulusid. Lisaks selgus, et ettevõtte finantsosakond ei pruugi olla ainult kulukoht, vaid võidakse teenida ka tulu teenuste pakkumisega. AS-is PricewaterhouseCoopers on kulude juhtimine aktuaalne. Võimalik on eristada kulude mõõtmist ja arvestamist, planeerimist ja eelarvestamist ning kontrolli. Tähtsamad neist on kuluarvestus ja eelarvestamine, kuid ka kontrollile ja tulemuste analüüsile pööratakse tähelepanu. Nii teoreetilise osa kui ka empiirilise osa kokkuviimisel võib öelda, et ettevõttes on pigem kasutusel traditsioonilised arvestuse praktikad, kuid läbimõeldud kulude juhtimine aitab siiski korraldada ettevõtte tööd ning toetada planeeritud eesmärkide täitmist.

KOKKUVÕTE

Iga ettevõtte juhtimiseks on vaja äritegevuse kohta saada informatsiooni, et seada eesmärgid ning langetada strateegilisi otsuseid. Vajamineva informatsiooni spetsiifilisuse ja tähtsuse olulisus on ettevõtte enda otsustada ja kujundada. Organisatsiooni majandustulemuste kujunemist mõjutavad otseselt tehtavad kulud. Kulude juhtimisest genereeritav informatsioon toetab ettevõtte äritegevuse protsesse, tulemuslikkust mõjutavad tegurite väljaselgitamist, efektiivseks ja kasumlikuks tegutsemiseks vajalike plaanide koostamist ja otsuste langetamist. Käesolevas bakalaureusetöös analüüsitakse kulude juhtimise rakendamise eripärasid audiitorteenuseid ja konsultatsioone pakkuvas ettevõttes AS PricewaterhouseCoopers.

Töö teoreetiline osa annab ülevaate kulude juhtimisega seotud tegevustest, milleks on kulude mõõtmine ja arvestamine, planeerimine ja eelarvestamine, kontroll ja analüüs. Kõikide etappide kohta on välja toodud nende eesmärgid ja rakendamisest saadavad kasutegurid. Lisaks on keskendutud teenust pakkuvate ettevõtete kulude juhtimise rakendamise eripäradele ning kulude juhtimise kaasaegsele lähenemisele.

Teoorias on antud põhjalik ülevaade kulude arvestamise eripäradest. Kulude mõõtmist ja arvestamist aitavad läbi viia kuluarvestussüsteemid. Kuluarvestussüsteemid koosnevad kolmest omavahel seotud osast: kululiikide arvestus, kulukohtade arvestus ning kulukandjate arvestus. Teenust pakkuvates ettevõtetes moodustavad otsesed tööjõukulud väga suure osa kogukuludest ning sellest lähtuvalt on sobiv liigitada kulusid otsesteks ja kaudseteks. Lähtuvalt kulude liigitamisest jagatakse kuluarvestussüsteeme traditsiooniliseks ja tegevuspõhiseks. Tegevuspõhist kuluarvestussüsteemi peetakse kaasaegsemaks, kuid kasutatav meetod tuleb siiski valida ettevõtte äritegevuse spetsiifikast ja vajadusest kuluinfo järele. Kulude kogumise meetodist lähtuvalt on teenuste puhul peamiselt kasutatav töökuluarvestussüsteem, kus kulusid arvestatakse üksteisest kindlalt eristavatele projektidele. Töökuluarvestus on oluline meetod kasumlike väljundite leidmiseks.

Kuluarvestus ei keskendu ainult kulude liigitamisele ja suurusele, vaid ka neid mõjutavatele tegurtele. Kulused mõjutavad peamiselt äritegevuse tsüklilisus, teenuste kvaliteet. Seega nõuab kulude juhtimine arusaamist ettevõtte kulude struktuurist ning pikaajalisest sihist. Kuluarvestusest saadav informatsioon on oluline planeerimise ja eelarvestamise jaoks, mis nõuab eesmärkide püstitamist. Väga oluline on visiooni omamine ning näha ette muutusi, et ärikeskkonna muutuvates tingimustes edukalt hakkama saada. Kulused võidakse planeerida lähtuvalt nullbaasist või eelnevast perioodist. Planeerimine on tihedalt seotud saavutatud tulemuste kontrolli ja analüüsiga. Kontrolli eesmärgiks on kindlustada ettevõtte tegevuste vastavust plaanidele ning seatud eesmärkide täitmine.

Tänapäeva majanduskeskkond on kiiresti muutuv, tiheda konkurentsi ning järjest suureneva teenust pakkuvate ettevõtete osakaaluga, mistõttu muutuvad vajadused ja nõuded kulude juhtimise süsteemidele. Teenust pakkuvate ettevõtte kulude struktuuri iseloomustab väga suur otseste tööjõukulude osakaal. Kulude juhtimise fookuse liikumine kuluarvestuselt planeerimisele ja analüüsile on seadnud suuremad nõudmised kulude juhtimisega tegelevatele spetsialistidele, keda vaadatakse rohkem analüütiku ja konsultandina. Sõltuvusteooria kohaselt pole universaalset süsteemi, mis oleks iga ettevõttes kulude juhtimisel ja juhtimisarvestuses rakendatav. Süsteemi loomine sõltub spetsiifilistest teguritest, mis tulenevad ettevõtte tegutsemiskeskkonnast.

Empiirilises osas analüüsitavas ettevõttes AS PricewaterhouseCoopers on kulude juhtimise omavahel seotud tegevused selgelt esindatud. Ettevõtte pakub audiitorkontrolli teenust ehk üsnagi spetsiifilist teenust vastavalt kliendi eripärale, kus iga projekt on erinevate nüanssidega. Sellise teenuse pakkumine on väga tööjõumahukas ning seetõttu tööjõukulude arvestusel tähtis osa kulude juhtimises. Kulused jaotatakse otsekuludeks, mida jaotatakse projektidele, ja kaudkuludeks. Ettevõttes kasutatakse kuluarvestusest saadavat informatsiooni nii organisatsiooni kui terviku, osakondade kui ka teenuste ehk kliendiprojektide lõikes. Kulude arvestuses kasutatakse spetsiaalselt loodud tarkvara, millest saadav teave on väga oluline sisend teenuste hinnastamisele ja projektide tulemuslikkuse hindamisele. Samuti on ettevõttes esindatud kulude planeerimise, eelarvestamise ja kontrolli komponendid, mis on kooskõlas teoorias väljatoodud aspektidega. Töö autor soovib pöörata rohkem tähelepanu saavutatud tulemuste ehk

tegelike numbrite ja planeeritute võrdlusele, sest seda praegu väga ei tehta, kuid aitaks paremini mõista seatud eesmärkide saavutamist.

Empiirilises osas uuritud kulude juhtimise aspekte saab teoorias väljatoodutega kokku viia, seega on osad kooskõlas. Uurimuse piiranguks võib pidada intervjueeritavate väga tihedast töögraafikust tingituna läbiviidud intervjuude vähesus kordade arvu poolest, kuid töö autor oli ise uuritavas ettevõttes praktikal ja seega oli otsene igapäevane kokkupuude ettevõtte töökeskkonna ja organisatsioonisisese informatsiooniga. Töö edasiarendusena võiks detailsemalt uurida ettevõttes kulude planeerimise ja eelarvestamise protsessi.

Käesolevas bakalaureusetöös uuriti kulude juhtimise rakendamise eripärasid ettevõttes AS PricewaterhouseCoopers. Kulude arvestuse, planeerimise ja eelarvestamise, kontrolli ja analüüsi etapid on ettevõttes esindatud ja asjakohased, varustades juhtkonda, osakonna- ja projektijuhte vajaliku kuluinfoga ning aidates kaasa otsuste langetamisel ja organisatsiooni seatud tulemuste saavutamisel.

VIIDATUD ALLIKAD

1. **Akintye, A., Fitzgerald, E.** A survey of current cost estimating practices in the UK. – Construction Management and Economics, 2000, Vol. 18, No. 2, pp. 161-172. URL: <http://dx.doi.org/10.1080/014461900370799>
2. **Alver, J., Reinberg, L.** Juhtimisarvestus. Tallinn: Deebet, 2002, 431 lk.
3. **Arora, M. N.** Cost accounting theory: problems and solutions. - Himalaya Publishing House, 2016, 78 p. [http://www.himpub.com/documents/Chapter1133.pdf] 31.03.2016.
4. **Breue, A., Frumușanu, M. L., Manciu, A.** The role of management accounting in the decision making process: case study Caraș Severin County. – Annales Universitatis Apulensis Series Oeconomica, 2013, Vol 15, No 2, pp. 355-366. URL: <http://www.oeconomica.uab.ro/upload/lucrari/1520132/01.pdf>
5. Budgets and Budgetary Control. The Institute of Chartered Accountants of India. 47 p. [http://www.icaiknowledgegateway.org/littledms/folder1/chapter-13-budgets-and-budgetary-control.pdf] 21.05.2016.
6. CIMA Official Terminology 2000 Edition. CIMA Professional Handbook Series. Elsevier Science & Technology, 2000, 148 p.
7. **Clarke, P., Bellis-Jones, R.** Activity-based cost management in the management of change. – The TQM Magazine, 1996, Vol. 8, No. 2, pp. 43–48. URL: <http://dx.doi.org/10.1108/09544789610114858>
8. Costing of Service Sector. The Institute of Chartered Accountants of India. 7 p. [http://www.icaiknowledgegateway.org/littledms/folder1/chapter-6-costing-of-service-sector.pdf] 14.05.2016.
9. **Cuganesan, R. S. S.** Investigating the management of knowledge for competitive advantage: A strategic cost management perspective. – Advantage. Journal of Intellectual Capital, 2006, Vol. 7, No. 3, pp. 309–323. URL: <http://dx.doi.org/10.1108/14691930610681429>

10. **Drury, C.** Management and Cost Accounting for Business. 3rd ed. London: Thomson Learning, 2005, 549 p.
11. **Edwards, B. J.** Cost Management: When is it safe to spend again? – Journal of Corporate Accounting & Finance (Wiley), 2014, Vol. 25, No. 3, p. 3-6. URL: <http://onlinelibrary.wiley.com/doi/10.1002/jcaf.21932/epdf>
12. **Eierle, B., Wolfgang, S.** The role of management as a user of accounting information: implications for standard setting. – Journal of Accounting and Management Information Systems, 2013, Vol. 12, No. 2, p. 155–189. URL: http://www.cig.ase.ro/RePEc/ami/articles/12_2_2.pdf
13. Evaluating and Improving Costing in Organizations (International Good Practice Guidance). Professional Accountants in Business Committee. International Federation of Accountants, 2009, p. 40. [https://www.ifac.org/publications-resources/evaluating-and-improving-costing-organizations-0] 31.03.2016.
14. Global 500. Annual report on the world's most valuable brands. Brand Finance, 2016, p. 15.
[http://brandfinance.com/images/upload/brand_finance_global_500_2016_for_website.pdf] 03.04.2016.
15. **Gunasekaran, A., Williams, H. J., McGaughey, R. E.** Performance measurement and costing system in new enterprise. – Technovation, 2005, Vol. 25, pp. 523-533. URL: https://www.umassd.edu/media/umassdartmouth/businessinnovationresearchcenter/publications/pm_newenterprise.pdf
16. **Haldma, T., Karu, S.** Kuluarvestuse süsteemi loomine ettevõttes. Tartu: Rafko & AT Audiko, 1999, 192 lk.
17. **Haldma, T., Lääts, K.** Influencing Contingencies On Management Accounting Practices In Estonian Manufacturing Companies – University of Tartu, Faculty of Economics and Business Administration, Working Paper Series, 2002, No. 13, 41 p. URL: <http://www.mtk.ut.ee/sites/default/files/mtk/toimetised/febawb13.pdf>
18. **Hansen, D. R., Mowen. M. M., Guan, L.** Cost Management. Accounting & Control. Sixth Edition, 2009.
[https://books.google.ee/books?hl=en&lr=&id=10eIDgRH3EgC&oi=fnd&pg=PR5&dq=+cost+accounting+advantages&ots=KMTM59YRsk&sig=Gv3lQZDOF4I5sZo0oCJNTagNNbo&redir_esc=y#v=onepage&q&f=false] 28.03.2016.

19. **Hansen, D. R., Mowen, M. M.** Cost Management: Accounting and Control. Fifth Edition, 2006, p. 27.
[http://www.cengagebrain.com.mx/content/hansen33108_0324233108_02.01_chapter01.pdf] 28.03.2016.
20. **Hansen, S. C., Otley, D. T., Stede, W. A. Van der.** Practice Developments in Budgeting: An Overview and Research Perspective. – Journal Of Management Accounting Research, 2003, Vol. 15, pp. 95-116. URL: <http://citeseerx.ist.psu.edu/viewdoc/download?doi=10.1.1.138.4085&rep=rep1&type=pdf>
21. **Heinsoo, M.** (AS PricewaterhouseCoopers raamatupidaja). Autori intervjuu. Helisalvestis. Tallinn, 14.04.2016.
22. **Helberg, C., Galletly, J. E., Bicheno, J. R.** Simulating Activity-based Costing. – Industrial Management & Data Systems, 1994, Vol. 94, No. 9, pp. 3–8. URL: <http://dx.doi.org/10.1108/02635579410072126>
23. **Horngren, C. T., Sundem, G. L., Burgstahler, D., Schatzberg, J.** Introduction to Management Accounting. 16th ed. Boston: Pearson Educated Limited, 2014, 772 p.
24. **Hughes, S. B., Paulson Gjerde, K. A.** Do different cost system make a difference? – Management Accounting Quarterly, 2003, Vol. 5, No. 1, pp. 22-30. URL: http://digitalcommons.butler.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1011&context=cob_papers
25. **Ittner, C. D., Larcker, D.F.** Coming Up Short on Nonfinancial Performance Measurement. – Harvard Business Review, 2003, Vol. 81, No. 11, p. 1-11. URL: http://s3.amazonaws.com/academia.edu.documents/30346913/Coming_up_short_on_nonfinancial_performance_measurement.pdf?AWSAccessKeyId=AKIAJ56TQJRTWSMTNPEA&Expires=1463912404&Signature=KBoAoeVgzEEVq%2BE2p53IdsZrz%2Fw%3D&response-content-disposition=inline%3B%20filename%3DHBR.pdf
26. **Karu, S.** Kulude juhtimine ja arvestus tulemuslikkusele suunatud organisatsioonis. Tartu: Rafiko kirjastus, 2008, 333 lk.
27. Kulude kinnitamise kord. AS PricewaterhouseCoopers, 2016. (Wordi fail)

28. **Kumar, A., Kumar, S.** Strategic cost management-suggested framework for 21st Century. – Journal of Business & Retail Management Research. April 2011, Vol. 5, No. 2, p. 118-130. URL: www.jbrmr.com/admin/content/doc/i-3_c-13.doc
29. **Lin, B., Collins, J., Su, R. K.** Supply chain costing: an activity-based perspective. - International Journal of Physical Distribution & Logistics Management, 2001, Vol. 31, No. 10, pp. 702–713. URL: <http://dx.doi.org/10.1108/EUM0000000006286>
30. Läbipaistvusaruanne. AS PricewaterhouseCoopers, 2015, 22 lk. [http://www.pwc.com/ee/et/home/Labipaistvusaruanne/L%C3%A4bipaistvusaruanne_2015.pdf] 04.04.2016.
31. **Lääts, K., Peets, P.** Vastutuspõhine arvestus – üks *controllingu* juurutamise eeldusi organisatsioonis. Tartu: Rafiko, 1999, 144 lk.
32. Majandusaasta aruanne seisuga 30.06.2011. AS PricewaterhouseCoopers. Äripäeva Infopank.
33. Majandusaasta aruanne seisuga 30.06.2012. AS PricewaterhouseCoopers. Äripäeva Infopank.
34. Majandusaasta aruanne seisuga 30.06.2013. AS PricewaterhouseCoopers. Äripäeva Infopank.
35. Majandusaasta aruanne seisuga 30.06.2014. AS PricewaterhouseCoopers. Äripäeva Infopank.
36. Majandusaasta aruanne seisuga 30.06.2015. AS PricewaterhouseCoopers. Äripäeva Infopank.
37. **Mereste, U.** Majandusleksikon I. Tallinn: Eesti Entsüklopeediakirjastus, 2003, 644 lk.
38. **Mistry, V., Sharma, U., Low, M.** Management accountants' perception of their role in accounting for sustainable development. – Pacific Accounting Review, 2014, Vol. 26, No. 1/2, pp. 112–133. URL: <http://dx.doi.org/10.1108/PAR-06-2013-0052>
39. **Parker, C.** Performance measurement. – Work Study, 2000, Vol. 49, No. 2, pp. 63–66. URL: <http://dx.doi.org/10.1108/00438020010311197>
40. PwC Eesti veebilehekülg. [http://www.pwc.com/ee/et/about-us/pwc-toetab.html] 04.04.2016.

41. Raamatupidamise seadus. Vastu võetud Riigikogus 20. novembril 2002. a – Riigi Teataja I osa, 2002, nr. 102, art. 600. [<https://www.riigiteataja.ee/akt/229287>] 14.05.2016.
42. Raamatupidamise sise-eeskiri. AS PricewaterhouseCoopers, 2016. (Wordi fail)
43. **Schmalensee, R.** Sunk Costs and Antitrust Barriers to Entry. – The American Economic Review, 2004, Vol. 94, No. 2, pp. 471-475. URL: <http://www.jstor.org/stable/3592930>
44. **Siimon, A.** Ettevõtte edutegurid. Tartu Ülikool, 2006, 8 lk. [http://www.emselts.ee/konverentsid/EMS2006/4_Ettevotlus/Aino_Siimon.pdf] 02.04.2016.
45. **Stapleton, D., Pati, S., Beach, E., Julmanichoti, P.** Activity-based costing for logistics and marketing. – Business Process Management Journal, 2004, Vol. 10, No. 5, pp. 584–597. URL: <http://dx.doi.org/10.1108/14637150410559243>
46. **Zare, I., Nekounam, J., Pirzad, A., Sedaghatjoo, F., Mosavimoyahar, S.** Role of accounting information systems on relevance of accounting information. – Life Science Journal, 2013, Vol 10, pp. 589-592. URL: http://www.lifesciencesite.com/ljs/life1003s/094_16541life1003s_589_592.pdf
47. **Tinno, H.** (AS PricewaterhouseCoopers finantsjuht). Autori intervjuu. Helisalvestis. Tallinn, 28.04.2016.
48. **Tonchia, A. De T. S.** Performance measurement systems - Models, characteristics and measures. – International Journal of Operations & Production Management, 2001, Vol. 2, No. 1/2, p. 46–71. URL: <http://dx.doi.org/10.1108/01443570110358459>
49. **Virkus, S.** Infokäitumise, info hankimise ja otsingu ning infopädevuse uurimise meetodid. Tallinna Ülikool, 2010.
[<https://www.tlu.ee/~sirvir/Infootsingu%20teooria/Infokaitumise,%20info%20hankimise%20ja%20%20otsingu%20ning%20infopadevuse%20uurimise%20meetodid/juhtumiuuringud.html>] 07.03.2016
50. **Voordt, C. R. T. Van der.** Measuring the added value of workplace Change. – Facilities, 2015, Vol. 33, No. 11/12, pp. 773–792. URL: <http://dx.doi.org/10.1108/F-12-2014-0095>

LISAD

Lisa 1. AS-i PricewaterhouseCoopers raamatupidaja Marit Heinsooga läbiviidud intervjuu küsimused (Heinsoo 2016).

1. Millised on teie tööülesanded ning mis valdkondi ettevõttes haldate?
2. Kuidas on korraldatud kulude arvestus ettevõttes?
3. Milliste kulude lõikes arvestust peetakse?
4. Milliseid tarkvaraprogramme kasutatakse kulude arvestamisel?
5. Mis on kuluarvestuse väljundiks?
6. Mis on teie arvates kuluarvestusest tulenevad kasutegurid?
7. Milliseid kuluraporteid koostatakse ja millest koosnevad?
8. Kellele koostatavaid raporteid edastatakse?
9. Kas välisosalusel on mõju ettevõtte kulude struktuurile?
10. Millised on peamised ettevõtte kuluarvestust mõjutavad tegurid?

Lisa 2. AS-i PricewaterhouseCoopers finantsjuhi Heleri Tinnoga läbiviidud intervjuu küsimused (Tinno 2016).

1. Millised on teie peamised tööülesanded ning mis valdkondi ettevõttes haldate?
2. Kuidas ja kui palju mõjutab PwC Kesk- ja Ida-Euroopa regioon ettevõtet kulude juhtimise seisukohast?
3. Milline on ettevõtte kulude struktuur, mille lõikes arvestust peetakse?
4. Milliseid kulunäitajaid jooksvalt jälgitakse?
5. Millised aruandeid ja mis sisuga koostatakse?
6. Kui tihti ja kellele neid aruandeid koostatakse?
7. Kuidas planeeritakse ettevõttes kulusid?
8. Mida kulude planeerimine endas hõlmab?
9. Milliste perioodide kohta eelarved koostatakse?
10. Kes jälgivad ja kui tihti jälgitakse jooksvalt tehtud kulusid?
11. Kuidas analüüsitakse tehtud kulusid?

Lisa 2 järg

12. Kas ettevõtte jälgib konkurentide tegutsemist ja majandustulemusi?
13. Mis kulusid arvestatakse auditiprojektidele?
14. Kuidas jälgitakse pooleliolevate projektide kulusid?
15. Millised on võimalikud arengusuunad ettevõtte kulude juhtimises?

Lisa 3. AS-i PricewaterhouseCoopers bilanss aastatel 2011-2015

	30.06.2015	30.06.2014	30.06.2013	30.06.2012	30.06.2011
Varad					
Käibevara					
Raha	2 100 974	924 368	347 149	223 573	696 393
Nõuded ja ettemaksed	1 673 164	2 520 067	2 584 589	2 156 033	1 527 297
Kokku käibevara	3 774 138	3 444 436	2 931 738	2 379 606	2 223 690
Põhivara					
Nõuded ja ettemaksed	59 496	18 640	69 722	68 766	18 640
Materiaalne põhivara	749 050	397 655	136 540	167 986	109 553
Kokku põhivara	808 546	416 295	206 262	236 752	128 193
Kokku varad	4 582 684	3 860 730	3 138 000	2 616 358	2 351 883
Kohustused ja omakapital					
Kohustused					
Lühiajalised kohustused					
Laenukohustused	50 134	6 441	3 066	2 949	2 837
Võlad ja ettemaksed	1 805 083	1 820 893	1 591 301	1 421 492	1 347 505
Kokku lühiajalised kohustused	1 855 217	1 827 334	1 594 367	1 424 441	1 350 342
Pikaajalised kohustused					
Laenukohustused	93 882	5 594	8 781	11 847	14 796
Kokku pikaajalised kohustused	93 882	5 594	8 781	11 847	14 796
Kokku kohustused	1 949 099	1 832 928	1 603 148	1 436 288	1 365 138
Omakapital					
Aksiakapital nimiväärtuses	164 000	164 000	164 000	164 000	160 000
Kohustuslik reservkapital	16 400	16 400	16 400	16 000	2 556
Eelmiste perioodide jaotamata kasum (kahjum)	1 431 641	1 073 713	722 535	560 745	395 664
Aruandeaasta kasum (kahjum)	1 021 544	773 689	631 917	439 325	428 525
Kokku omakapital	2 633 585	2 027 802	1 534 852	1 180 070	986 745
Kokku kohustused ja omakapital	4 582 684	3 860 730	3 138 000	2 616 358	2 351 883

Allikas: (Majandusaasta aruanne 2011-2015).

Lisa 4. AS-i PricewaterhouseCoopers kasumiaruanne aastatel 2011-2015

	01.07.2014- 30.06.2015	01.07.2013- 30.06.2014	01.07.2012- 30.06.2013	01.07.2011- 30.06.2012	01.07.2010- 30.06.2011
Müügitulu	6 558 153	6 503 395	6 332 619	5 508 305	5 317 864
Müüdud toodangu (kaupade, teenuste) kulu	-3 368 503	-3 550 618	-3 487 193	-3 043 620	-2 995 524
Brutokasum (-kahjum)	3 189 650	2 952 777	2 845 426	2 464 685	2 322 340
Turustuskulud	-79 335	-103 002	-122 738	-57 488	-39 640
Üldhalduskulud	-1 960 259	-2 002 812	-2 023 106	-1 874 031	-1 781 840
Muud äritulud	8 646	1 621	1 979	1 064	1 262
Muud ärikulud	-35 136	-9 368	-5 664	-37 620	-46 847
Ärikasum (-kahjum)	1 123 566	839 216	695 897	496 610	455 275
Finantstulud ja -kulud	8 497	9 100	9 689	9 171	4 651
Kasum (kahjum) enne tulumaksustamist	1 132 063	848 316	705 586	505 781	459 926
Tulumaks	-110 519	-74 627	-73 669	-66 456	-31 401
Aruandeaasta kasum (kahjum)	1 021 544	773 689	631 917	439 325	428 525

Allikas: (Majandusaasta aruanne 2011-2015).

SUMMARY

MODERN COST MANAGEMENT PRACTICES ON THE EXAMPLE OF PRICEWATERHOUSECOOPERS LTD.

Liis Timpka

Nowadays economic environment is extremely volatile and it is characterized by a rapid information technology growth, corporate globalization, quality and customer value creation. Changes in economic environment affect both profit-oriented as well as non-profit oriented businesses. Due to the tight competition, companies need to differentiate themselves from their competitors in order to achieve targeted business results. One tool to achieve the goals is the implementation of cost management, which helps to identify the factors affecting the performance of the organization. The objective of cost management is to support decision-making to ensure the efficiency and profitability of the company. Cost management approach includes cost measurement and accounting, cost planning and budgeting, cost control and analysis.

The aim of the bachelor thesis is to examine the implementation of cost management based on the company PricewaterhouseCoopers Ltd. In order to accomplish the goal, the research tasks have been set as follows:

- give an overview of the theoretical nature of cost management,
- explain the implementation of cost accounting in service companies,
- explain modern cost management approach,
- provide an overview of the company PricewaterhouseCoopers Ltd.,
- analyse cost management implementation in PricewaterhouseCoopers Ltd.,
- draw conclusions from the implementation of cost management peculiarities in PricewaterhouseCoopers Ltd.

The thesis consists of two chapters and six subchapters. First chapter and its subchapters are based on theory and provide information about modern cost management approach

and cost accounting usage in service companies. Second chapter is based on empirical study of cost management implementation in audit company PricewaterhouseCoopers Ltd. The company was chosen as a case because the company provides project-based service where cost management implementation is less studied.

In theory cost management is the process of accounting, planning, controlling the costs involved in a business. Cost measurement and accounting is carried out by cost accounting systems. Cost accounting systems include three parts: the accounting of cost types, cost centres and cost objects. Based on the classification method of costs, cost accounting systems can be classified as traditional or activity-based costing systems. In service sector job-costing system is also used.

Cost accounting does not focus only on the size of costs and classification but also on factors that influence costs. Costs are primarily affected by the cyclical nature of the business and the quality of services. Therefore, cost management requires understanding of company's cost structure and long-term goals. Information obtained from cost accounting is important for planning and budgeting. Costs can be planned based on zero-base or previous periods. Planning is closely related to the control and analysis of the results achieved.

Due to the rapidly changing business environment, intense competition and increasing proportion of service companies, the requirements to cost management systems are changing. Cost structure of service companies is characterized by a very large proportion of direct labor costs. Contingency theory states that there is not a universal management accounting (including cost accounting) system that can be applied in every enterprise. Cost management systems depend on specific factors and operating environment of an organization.

In PricewaterhouseCoopers Ltd. the cost management activities are clearly represented. The company provides audit service which projects are quite client specific and with different nuances. Offering such service is very labor intensive and, therefore, labor cost accounting form an important part of cost management. In PricewaterhouseCoopers Ltd. costs are classified as direct and indirect. Direct costs are associated with client projects and indirect costs are also known as overhead costs. Specially designed software is used

for accounting employees' working hours, which can be considered as main project costs. Cost planning, budgeting, control and analysis components are represented in the company too, which are in accordance with the aspects outlined in theory. In cost control author suggests paying more attention on comparison of budgeted and actual results to get better understanding of achieving the goals set.

In conclusion, cost measuring and accounting, cost planning and budgeting, cost control components are implemented in cost management of PricewaterhouseCoopers Ltd. The most important parts are cost accounting and budgeting, but attention is also paid on cost control and analysis. The company uses mostly traditional accounting practices. However, targeted cost management supports the company's activities and helps to achieve the planned objectives.

Keywords: costs, cost accounting, cost management, case study.

Lihtlitsents lõputöö reprodutseerimiseks ja lõputöö üldsusele kättesaadavaks tegemiseks

Mina, Liis Timpka

annan Tartu Ülikoolile tasuta loa (lihtlitsentsi) enda loodud teose

„KULUDE JUHTIMISE KAASAEGSED PRAKTIKAD ETTEVÕTTE AS
PRICEWATERHOUSECOOPERS NÄITEL“,
mille juhendaja on Kertu Lääts

reprodutseerimiseks säilitamise ja üldsusele kättesaadavaks tegemise eesmärgil,
sealhulgas digitaalarhiivi DSpace-is lisamise eesmärgil kuni autoriõiguse kehtivuse
tähtaja lõppemiseni;

üldsusele kättesaadavaks tegemiseks Tartu Ülikooli veebikeskkonna kaudu, sealhulgas
digitaalarhiivi DSpace'i kaudu kuni autoriõiguse kehtivuse tähtaja lõppemiseni.

olen teadlik, et punktis 1 nimetatud õigused jäävad alles ka autorile.

kinnitan, et lihtlitsentsi andmisega ei rikuta teiste isikute intellektuaalomandi ega
isikuandmete kaitse seadusest tulenevaid õigusi.

Tartus, 24.05.2016